



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**VYBRANÉ TRANSAKCE S OBCHODNÍM PODÍLEM
Z ÚČETNÍHO A DAŇOVÉHO POHLEDU**

SELECTED SHARE TRANSACTIONS FROM THE ACCOUNTANCY AND TAX VIEW

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Klára Slámová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2018

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Bc. Klára Slámová**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.**
Akademický rok: 2017/18

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Vybrané transakce s obchodním podílem z účetního a daňového pohledu

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postup řešení

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

– analýza právní úpravy

– identifikace problematických aspektů

Návrhy a doporučení

– systematizace získaných poznatků

– tvorba metodického návodu pro řešení vybraných operací s obchodním podílem

Závěr

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je tvorba metodického návodu pro účtování a zdaňování transakcí s obchodním podílem; jmenovitě pro nabytí podílu dohodou o započtení pohledávky, držbu podílu a následný prodej podílu u akciové společnosti.

Základní literární prameny:

ČOUKOVÁ, Pěva. Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích. 1. vyd. Bohuňovice: Oswald, 2015. ISBN 978-80-905690-8-9.

HEJDA, Jan. Akciová společnost. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-891-8.

SKÁLOVÁ, Jana. Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-807478-699-0.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2017/18

V Brně dne 1.3.2018

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá problematikou vybraných transakcí s obchodním podílem z účetního a daňového pohledu. V první části jsou vymezena základní teoretická východiska. Analytická část je zaměřena na rozbor legislativní úpravy související s nabytím, držbou a prodejem obchodního podílu. V návrhové části je na základě získaných poznatků stanovena metodická pomůcka. Navržená metodická pomůcka je následně aplikována na příkladu.

Abstract

Master thesis deals with the issue of selected business share transactions from the accountancy and tax view. In the first part of thesis there are defined the basic theoretical concepts. The analytical part is focused on the analysis of the law connected with acquisition, holding and selling a business share. The practical part is based on acquired knowledge to elaborate a methodical tool. Suggest methodical tool is subsequently applied to the example.

Klíčová slova

Účtování, daně, obchodní podíl, kapitalizace pohledávky, nabytí obchodního podílu, držba obchodního podílu, prodej obchodního podílu

Key words

Accounting, taxes, business share, , capitalization of receivable, acquisition of business share, holding a business share, selling a business share

Bibliografická citace

SLÁMOVÁ, K. *Vybrané transakce s obchodním podílem z účetního a daňového pohledu*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2018. 113 s.
Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 31. května 2018

.....

podpis studenta

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za odborné vedení a všestrannou pomoc při zpracování diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD	11
CÍL PRÁCE	13
METODIKA PRÁCE	14
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	15
1.1 Obchodní korporace	15
1.2 Akciová společnost	16
2 PODÍL	17
2.1 Povaha a obsah podílu	17
2.1.1 Kvantitativní stránka podílu.....	17
2.1.2 Kvalitativní stránka podílu.....	18
2.2 Podíl u akciové společnosti.....	18
2.2.1 Podoba a forma akcií	19
2.2.2 Druhy akcií	21
2.3 Vlastnické právo k podílu	21
2.4 Dispozice s obchodním podílem	22
2.4.1 Přejed podílu	23
2.4.2 Smluvní převod podílu.....	23
2.4.3 Rozdělení podílu	24
2.4.4 Zastavení podílu.....	24
2.4.5 Vydržení podílu	25
2.5 Podíl na zisku.....	25
2.6 Podíl na likvidačním zůstatku.....	26
2.7 Podíl – vliv ve společnosti	27
2.7.1 Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p.	27
2.7.2 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p.	28
2.7.3 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.	28
3 PRÁVNÍ ÚPRAVA NABYTÍ PODÍLU	30
3.1 Způsoby nabytí podílu	30
3.1.1 Nabytí vkladem při vzniku korporace	30
3.1.2 Nabytí vkladem při zvýšení základního kapitálu.....	31
3.1.3 Nabytí převodem.....	32

3.1.4	Bezúplatné nabytí	32
3.2	Ocenění nabytého podílu podle zákona o účetnictví	33
3.2.1	Ocenění peněžitého a nepeněžitého vkladu	33
3.2.2	Ocenění při úplatném nabytí	34
3.2.3	Ocenění při bezúplatném nabytí	34
3.3	Účtování o nabytém podílu	34
3.3.1	Nabytí podílu vkladem	36
3.3.2	Nabytí podílu převodem	39
3.3.3	Bezúplatné nabytí	40
3.4	Daňové souvislosti s nabytím podílu	41
3.5	Dohoda o započtení pohledávky (kapitalizace pohledávek)	42
3.5.1	Základní účtování	43
3.5.2	Účtování s dopadem na základ daně u vkladatele	45
4	PRÁVNÍ ÚPRAVA DRŽBY PODÍLU	50
4.1	Oceňování podílů a cenných papírů po dobu držby	50
4.1.1	Ocenění ekvivalencí	51
4.1.2	Ocenění reálnou hodnotou	52
4.2	Příjmy plynoucí z držby podílu na kapitálových společnostech	54
4.2.1	Rozdělení výsledku hospodaření	54
4.2.2	Účtování při rozdělení zisku	56
4.2.3	Záloha na výplatu podílu na zisku	57
4.2.4	Osvobození příjmů	59
4.2.5	Neosvobozené příjmy	61
4.3	Náklady mateřské společnosti související s držbou podílů u dceřiné společnosti	62
4.3.1	Přímé náklady	63
4.3.2	Nepřímé náklady	64
5	PRÁVNÍ ÚPRAVA PRODEJE OBCHODNÍHO PODÍLU	66
5.1	Oceňování podílů a cenných papírů při prodeji (úbytku)	66
5.2	Účtování při prodeji cenných papírů	66
5.3	Osvobození převodu mezi mateřskou a dceřinou společností	67
5.4	Daňové souvislosti	68

6	METODIKA TRANSAKČÍ S OBCHODNÍM PODÍLEM	70
6.2	Dohoda o započtení pohledávky	71
6.2.1	Krok první – Pohledávka jako předmět vkladu	72
6.2.2	Krok druhý – Uzavření dohody mezi subjekty	72
6.2.3	Krok třetí – Rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu	73
6.2.4	Krok čtvrtý – Přednostní právo akcionářů na upsání nových akcií	74
6.2.5	Krok pátý – Upsání zvýšení základního kapitálu	74
6.2.6	Krok šestý – Obchodní rejstřík	77
6.3	Držba podílu.....	77
6.3.1	Ocenění podílů a cenných papírů po dobu držby	78
6.3.2	Příjmy plynoucí z držby podílu	79
6.3.3	Náklady související s držbou obchodního podílu	82
6.4	Prodej obchodního podílu	83
7	PŘÍKLADY	85
7.1	Dohoda o započtení pohledávky	85
7.2	Držba obchodního podílu	88
7.2.1 Ocenění dlouhodobých majetkových cenných papírů ke dni účetní závěrky	88
7.2.2	Příjmy plynoucí z držby podílu	93
7.2.3	Náklady související s držbou obchodního podílu	95
7.3	Prodej obchodního podílu	96
7.3.1	Prodej podílu ve společnosti AGRO.....	96
7.3.2	Prodej podílu ve společnosti ZEPO	97
	ZÁVĚR	99
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	101
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	105
	SEZNAM OBRÁZKŮ	106
	SEZNAM TABULEK	107
	SEZNAM PŘÍLOH.....	I

ÚVOD

Daňová strategie podniku je vnímána jako úsilí společnosti minimalizovat svou daňovou povinnost, jež se pohybuje od nezákonného daňového úniku až po daňovou minimalizaci, přičemž se rozlišují dvě strategie. První je agresivní daňová strategie, která se opírá o doslovný výklad regulace a považuje za přijatelné využívání právních mezer. Naopak druhou je konzervativní podniková strategie, která se uskutečňuje v souladu se záměrem zákonodárce bez ohledu na to, zda doslovná interpretace umožní efektivnější (nižší) daňovou povinnost. Vědci naznačují, že stakeholdeři negativně reagují na agresivní daňovou strategii podniku, proto je pro společnost vhodné postupovat v souladu s konzervativní daňovou strategií, která může zlepšit společnosti reputaci a její podnikání může být vnímáno jako důvěryhodné¹.

V současné době se stále větší pozornost zaměřuje na morální stránku daňových strategií podniků, které se snaží co nejvíce minimalizovat svou daňovou povinnost. Z tohoto důvodu jsou globální korporace obviňovány z využívání vnitrostátních pravidel, protože platí nízké daně ze zisků v jurisdikcích, ve kterých zaznamenávají vysoké prodeje².

Jednou z možností daňové strategie podniku může být vytvoření holdingové struktury, jejímž prostřednictvím může společnost lépe optimalizovat podnikové činnosti. Zejména se jedná o maximalizaci míry návratnosti, daňové výhody a současně i o řízení rizika akcionáře. Jednoznačně nejjednodušším a nejlevnějším řeším je přímo držet podíl v jiné společnosti, ale ne vždy se jedná o nejúčinnější strukturu³.

Mezi přínosy vytvoření holdingové struktury patří, že samotná holdingová společnost je chráněná před ztrátami, pokud dceřiná společnost vstoupí do likvidace, protože věřitelé dceřiné společnosti nemají nárok na majetek holdingové společnosti, aktiva společnosti mohou být umístěna v několika různých dceřiných společnostech, dceřiné společnosti mohou být umístěny a provozovány v různých zemích, schopnost snížit vedlejší

¹ ANTONETTI, P. a M. ANESA. Consumer reactions to corporate tax strategies: The role of political ideology. Journal of Business Research [online].

² Tamtéž.

³ KRISHNA, V. Holding Companies Can be Effective Tax Planning Structurec. linkedin.com [online].

náklady tím, že holdingová společnost poskytne určité centralizované služby, jako např. správa, marketing atd. a holdingové společnosti mohou získat úvěrové prostředky mnohem jednodušeji a levněji. Za daňové výhody se považuje to, že holdingové společnosti mohou být umístěny v zemích s nízkou daňovou sazbou, nebo že vyplácené dividendy jsou osvobozeny od daně⁴.

Z toho vyplývá, že se tato diplomová práce zaměřuje na vybrané transakce s obchodním podílem z účetního a daňového pohledu. Jedná se jmenovitě o nabytí podílu dohodou o započtení pohledávky, držbu podílu a následný prodej podílu. Z důvodu, že se jedná o obsáhlé téma, je uvedená problematika řešena pouze z pohledu tuzemských právních předpisů, proto se nepřihlíží k mezinárodnímu prvku. Není-li uvedeno jinak, vychází práce z legislativy platné k 31.12.2017.

Diplomová práce je rozdělena do několika částí. V první části jsou vymezena teoretická východiska. Zejména je definován obchodní podíl, jaké dispozice s ním mohou nastat a jaká práva plynou společníkovi, pokud vlastní podíl. Na tuto kapitolu navazují kapitoly právní úpravy nabytí, držby a prodeje obchodního podílu.

Právní úprava nabytí podílu se zabývá způsoby nabytí podílu, jejich oceněním a zaúčtováním a s tím souvisejí daňové záležitosti. Dále je tato kapitola zaměřena na nabytí podílu dohodou o započtení pohledávky. Právní úprava držby podílu se zaměřuje na ocenění podílu při držbě podílu a na daňová úskalí, přičemž pozornost bude věnována neuznatelnosti nákladů, které mateřská společnost vynakládá v souvislosti s držbou podílu v dceřiné společnosti. V kapitole právní úprava při prodeji podílu bude brán zřetel jednak na účtování, ale také na podmínky, při nichž může být převod podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti osvobozen.

Dále navazuje kapitola zabývající se stanovením metodiky s následnou aplikací na modelovém příkladě. Závěr diplomové práce je věnován shrnutí vybraných transakcí s obchodním podílem, na jejichž základě bude provedeno vyhodnocení s doporučením k dané problematice.

⁴TAXFITNESS. Tax Planning Strategy 186 – Holding Companies. taxfitness.com [online].

CÍL PRÁCE

Cílem diplomové práce je tvorba metodiky účtování a zdaňování transakcí s obchodním podílem. Jedná se jmenovitě o nabytí podílu dohodou o započtení pohledávky, držby podílu a následný prodej podílu u akciové společnosti.

Pro dosažení hlavního cíle diplomové práce je nejdříve nutné splnit dílčí cíle. Mezi ně patří vymezení teoretických východisek z oblasti korporátního práva. Jedním z dalších dílčích cílů diplomové práce je analýza legislativní úpravy související s nabytím, držbou a prodejem obchodního podílu jak z účetního, tak i z daňového pohledu. Cílem praktické části je vytvoření metodické pomůcky na základě předchozí analýzy a následná aplikace na modelovém příkladu.

METODIKA PRÁCE

Při zpracování diplomové práce byly použity níže uvedené metody:

Při použití metody **abstrakce** se odhlíží od nepodstatných vlastností a vztahů⁵. Tato metoda je využita zejména v teoretické části práce, kde jsou u definicí základních pojmů interpretovány důležité charakteristiky a vlastnosti dané oblasti.

Cílem **analýzy** je zkoumat části jako prvky složitého celku⁶. Analýza je v diplomové práci využita k rozboru právních předpisů.

Syntéza je definována jako opak analýzy. Syntéza představuje proces sjednocování částí, vlastností a vztahů. Dohromady s analýzou tvoří nerozbornou jednotu⁷. S pomocí syntézy je v této práci zpracován návrh metodiky, která by měla být pomůckou při transakcích s obchodním podílem. Rovněž jsou s její pomocí definovány závěry a doporučení v návrhové části.

Dedukce je proces odvození výroků z jiných platných výroků. Jedná se tedy o základní postup při dokazování výroků⁸. Na základě dedukce jsou teoretické poznatky aplikovány na praktické případy.

Komparace neboli porovnání objektů za účelem určení jejich shodných či rozdílných znaků⁹. Komparace byla využita především z věcného hlediska, kvůli odlišnosti definicí téhož nebo podobného pojmu dle různých zdrojů.

⁵ POKORNÝ, J. *Úspěšnost zaručena*. 2004, str. 53.

⁶ Tamtéž, str. 53.

⁷ Tamtéž, str. 53.

⁸ Tamtéž, str. 54.

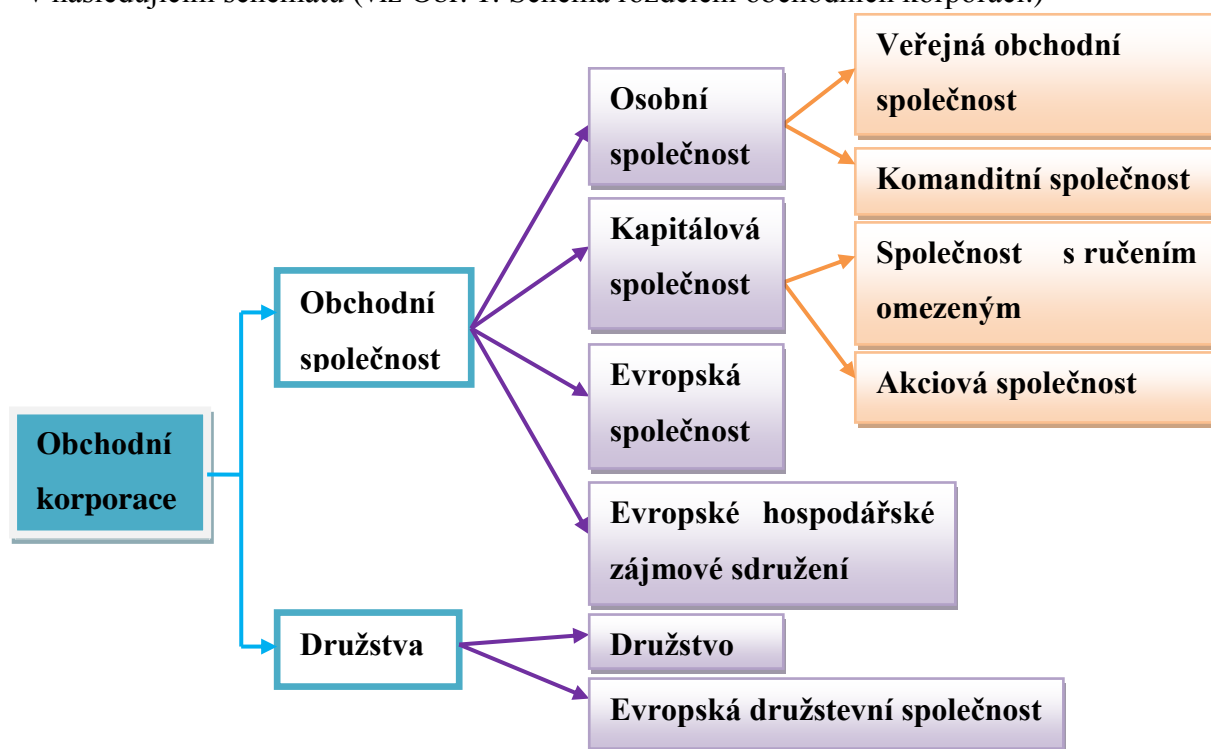
⁹ Tamtéž, str. 54.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Cílem této kapitoly diplomové práce je objasnit a definovat hlavní teoretická východiska, ze kterých bude vycházeno v dalších kapitolách práce. Jedná se zejména o pojem podíl s akcentem na podíl v akciové společnosti.

1.1 Obchodní korporace

Obchodní korporace je vymezena podle § 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích ve znění p. p. V tomto ustanovení se obchodní korporace člení na obchodní společnosti a družstva. Další rozdělení obchodních korporací je zobrazeno v následujícím schématu (viz Obr. 1: Schéma rozdělení obchodních korporací.)



Obr. 1: Schéma rozdělení obchodních korporací¹⁰.

Diplomová práce cílí na kapitálovou společnost, jmenovitě na akciovou společnost z důvodu, že se jedná o méně častou formu podnikání, než je společnost s ručením omezeným.

¹⁰ Vlastní zpracování dle § 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p.

1.2 Akciová společnost

Akciová společnost patří do skupiny kapitálových společností a může být založena jediným zakladatelem. Založením se rozumí podepsání společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny, pokud je možné, aby společnost založil jediný společník. K založení společnosti se vyžaduje přijetí stanov, přičemž obsah stanov je stanoven v § 250 zákona č. 90/2012Sb., o obchodních korporacích ve znění p. p. V případě akciové společnosti je základní kapitál rozvržen na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě a výše základního kapitálu je alespoň 2 000 000 Kč, nebo 80 000 EUR¹¹.

Systém vnitřní struktury akciové společnosti je dvojitý – dualistický nebo monistický. Dualistický systém je systém, ve kterém se zřizuje představenstvo a dozorčí rada. Naopak v monistickém systému se zřizuje správní rada a statutární ředitel. Mezi orgány, které řídí akciovou společnost, se řadí i valná hromada, která je nejvyšším orgánem společnosti. Skládá se z akcionářů, kteří tak vykonávají své právo podílet se na řízení společnosti. Není-li stanoveno jinak, valná hromada rozhoduje většinou hlasů přítomných akcionářů. Do působnosti valné hromady náleží např. rozhodování o změně stanov, schvalování účetní závěrky atd. Představenstvo je statutárním orgánem, který řídí společnost. Dozorčí rada má právo dohlížet na výkon působnosti představenstva a činnost společnosti¹².

„Společnost odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem. Akcionář neručí za závazky společnosti¹³.“

¹¹ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 1, § 8, § 11, § 246, § 243.

¹² Tamtéž, § 396, § 398, § 415, § 421, § 435 a § 446.

¹³ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích*, str. 34 – 35.

2 PODÍL

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p. (dále jen „ZOK“) vymezuje pojem podíl v § 31 – 34. Přímou v ustanovení § 31 ZOK je hlavní definice podílu vymezena následovně: „*podíl představuje účast společníka v obchodní korporaci a práva a povinnosti z této účasti plynoucí.*“ Podíl na obchodní korporaci může být představován cenným papírem nebo zaknihovaným cenným papírem pouze pokud se jedná o kapitálovou společnost nebo stanoví-li zákon jinak. Z toho vyplývá, že akcie, která je podle ZOK cenným papírem, je i podílem¹⁴.

2.1 Povaha a obsah podílu

Jak již bylo uvedeno, podíl je chápán jako míra účasti společníka v obchodní společnosti a s tím související práva a povinnosti. Obecně je obsahem podílu soustava oprávnění a povinností, které stanovují vazby společníka nejen ke společnosti, ale i k ostatním společníkům. Společně vytvářejí jednotný vnitřní systém, který je jedním z předpokladů fungování společnosti¹⁵.

„Široká škála práv a povinností představována podílem, společníkovi umožňuje jednak přímou účast na činnosti a rozhodování obchodní korporace, a tedy i na jejích hospodářských výsledcích, na druhou stranu ho však také k obchodní korporaci váže a předpokládá se od něj určité jednání, či naopak zdržení se určitého jednání“¹⁶.“ Z tohoto hlediska se rozlišují dvě stránky podílu – kvalitativní a kvantitativní.

2.1.1 Kvantitativní stránka podílu

Kvantitativní stránka podílu představuje množstevní a hodnotové vyjádření podílu, neboli výši a hodnotu podílu. **Výše podílu** se vyjadřuje prostřednictvím hlasovacích práv a většinou je vyjádřen v podobě procenta. Výše podílu je poměrně stálou veličinou a její případné změny se odvíjejí od dispozice s podílem nebo od základního kapitálu. Způsob vymezení výše podílu vychází z jednotlivých úprav pro jednotlivé typy

¹⁴ Cenný papír je představován listinou, se kterou je právo spojeno takovým způsobem, že je po emitování cenného papíru nelze bez této listiny uplatnit ani převést. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění p. p., § 514.

¹⁵ HEJDA, J. *Akciová společnost*, str. 30.

¹⁶ Tamtéž.

obchodních korporací. V případě akciové společnosti je výše podílu vyjádřena jako poměr všech účastnických cenných papírů ve vlastnictví akcionáře vůči základnímu kapitálu. U kusových akcií se podíl na základním kapitálu určuje podle celkového počtu (kusových) akcií¹⁷.

Hodnota podílu se vyjadřuje v peněžních jednotkách. Jedná se o v penězích vyjádřenou cenu podílu, tedy o částku, za kterou je podíl reálně převoditelný v rámci obchodního styku. „*Na rozdíl od výše podílu je hodnota podílu veličinou proměnnou, závislou na aktuálních hospodářských výsledcích společnosti, spekulacích na trhu a samotném zájmu o nabytí daňového podílu v obchodním styku*“¹⁸.

2.1.2 Kvalitativní stránka podílu

Kvalitativní stránka podílu je pro společníka klíčová, protože představuje samotný obsah právního vztahu obchodní korporace a společníka. V rámci dopadu výkonu jednotlivých práv a povinností do majetkové sféry společníka je možné rozeznat práva a povinnosti majetkové nebo nemajetkové povahy. Mezi **práva majetkové hodnoty** se řadí podíl na zisku, právo na vypořádací podíl či na likvidačním zůstatku. Za **práva nemajetkové hodnoty** se považuje účast na rozhodování a řízení společnosti a právo obdržet informace o činnosti společnosti¹⁹.

2.2 Podíl u akciové společnosti

Obchodní podíl u akciové společnosti lze znázornit poměrem jmenovité hodnoty akcií akcionáře vůči jmenovité hodnotě všech akcií (= základní kapitál)²⁰.

Jak již bylo zmíněno, podíl na akciové společnosti je představován akcií, jež dle ustanovení § 256 ZOK představuje „*cenný papír nebo zaknihovaný cenný papír, s nímž jsou spojena práva akcionáře jako společníka podílet se podle tohoto zákona a stanov společnosti na jejím řízení, jejím zisku a jejím likvidačním zůstatku při jejím zrušení s likvidací.*“

¹⁷ HEJDA, J. *Akciová společnost*, str. 30.

¹⁸ Tamtéž.

¹⁹ Tamtéž.

²⁰ SKÁLOVÁ, J., POKORNÁ, P. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*, str. 31.

Akciová společnost může vydat dvě podoby akcií, a to akcie se jmenovitou hodnotou nebo kusové akcie. Obě tyto akcie představují právo akcionáře podílet se na hlasování, výplatě dividend a na likvidačním zůstatku²¹.

Kusové akcie jsou akcie, které nemají uvedenou jmenovitou hodnotu a představují stejný podíl na základním kapitálu společnosti. Pokud jsou vydány kusové akcie, nemůže společnost vydat nebo mít vydané akcie se jmenovitou hodnotou. Podíl na základním kapitálu u kusových akcií se určuje podle počtu akcií. Na jednu kusovou akcii připadá jeden hlas, pokud stanovy nepřipouští vydání akcií s rozdílnou váhou hlasů²².

Tyto akcie jsou v zahraničí již dlouho známé a používané. Jsou totiž zahrnuty ve směrnici unijního práva, která sjednocuje požadavky na zakládání akciových společností, udržení a změnu jejich základního kapitálu. Jak již bylo zmíněno, kusové akcie nemají jmenovitou hodnotu. Místo toho mají účetní hodnotu, která se však na akcii neuvádí. Jedná se o proměnlivou veličinu. Účetní hodnota kusové akcie se zjistí podílem aktuální výše základního kapitálu k počtu existujících kusových akcií²³.

2.2.1 Podoba a forma akcií

Akcie mohou existovat ve 3 podobách – listinné (fyzická podoba), zaknihované (zápis v evidenci) a imobilizované, které se používají jen výjimečně. Forma cenných papírů stanovuje, jakým způsobem lze cenný papír převádět. V tuzemské právní úpravě se používají dva způsoby – na řad (na jména) a na doručitele (na majitele).

Listinný cenný papír má na své lící straně zákonem stanovené náležitosti. Rub listiny se využívá pro zaznamenávání převodu cenného papíru²⁴.

Zaknihovaný cenný papír představuje zápis do evidence v Centrálním depozitáři cenných papírů. Lze ho převést pouze změnou zápisu v této evidenci²⁵.

²¹ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 256 a § 257.

²² Tamtéž, § 257.

²³ PATRIA. Nenápadné výhody kusových akcií. Patria.cz [online] a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 257.

²⁴ HEJDA, J. *Akciová společnost*, str. 140.

²⁵ IN-SERVER. Zaknihovaný cenný papír. In-server.cz [online] a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 275.

Imobilizovaný cenný papír je listinný cenný papír, jenž je vydán předáním do hromadné úschovy osobě, které je oprávněna vést samostatnou evidenci cenných papírů (většinou se jedná o banku nebo o obchodníka s cennými papíry). Emitent má se schovatelem uzavřenou smlouvu o hromadné úschově. Tato samostatná evidence akcií je obdobou zaknihovaných akcií, avšak imobilizace akcií se využívá jen výjimečně²⁶.

V následující tabulce jsou zachyceny možné podoby a formy akcií včetně jejich způsobu převodu a souvisejícího ustanovení.

Tab. 1: Podoba, forma a převod akcií²⁷.

Podoba akcie	Forma akcie	Převod	Související ustanovení	Poznámka
Listinná (fyzická listina)	Na řad (na jméno)	Rubopisem + Fyzické předání	§ 263 odst. 3, § 269 – 273 ZOK	<ul style="list-style-type: none"> • Vyžaduje se oznámení změny osoby akcionáře společnosti. • Převod může být podmíněn souhlasem orgánu společnosti.
Zaknihovaná (zápis v evidenci)	Na řad (na jméno)	Rubopisem + Fyzické předání	§ 263, § 269 – 273, § 275 ZOK	<ul style="list-style-type: none"> • Neomezeně převoditelné, pokud stanovy neomezí převoditelnost. • Práva vykonává osoba zapsaná v evidenci.
	Na doručitele (na majitele)	Převod smlouvou + registrace v evidenci	§ 263, § 274 ZOK	<ul style="list-style-type: none"> • Neomezeně převoditelné, pokud stanovy neomezí převoditelnost. • Práva vykonává osoba zapsaná v evidenci.
Imobilizovaná (mezikrok)	Na řad (na jméno)	Rubopisem + fyzické předání	§ 263, § 269 – 273 ZOK	<ul style="list-style-type: none"> • Nemohou být akcionáři vydány z hromadné úschovy.
	Na doručitele (na majitele)	Převod smlouvou + registrace v evidenci	§ 263, § 274 ZOK	<ul style="list-style-type: none"> • Nemohou být akcionáři vydány z hromadné úschovy.

²⁶ IN-SERVER. Imobilizovaný cenný papír. In-server.cz [online].

²⁷ Vlastní zpracování dle zákona č. 90/12 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p.

2.2.2 Druhy akcií

Akciová společnost může kromě základních (kmenových) akcií, s nimiž nejsou spojena žádná zvláštní práva a povinnosti, vydat akcie se zvláštními právy. U akcií se zvláštními právy může být stanoven zejména rozdílný, pevný nebo podřízený podíl na zisku nebo na likvidačním zůstatku, anebo rozdílná váha hlasů. Společnosti se však zakazují vydat akcie, s nimiž je spojeno právo na určitý úrok nezávisle na hospodářských výsledcích společnosti²⁸.

Kmenové akcie

Mezi základní členská práva, která jsou spojena s kmenovými akciemi, patří:

- právo na podíl na zisku (§ 34 a § 348 odst. 1 ZOK),
- právo na podíl na likvidačním zůstatku (§ 37 odst. 1 ZOK),
- právo účastnit se valné hromady a hlasovat na ní (§ 353 ZOK),
- právo požadovat a obdržet vysvětlení (§ 357 odst. 1 ZOK),
- právo uplatňovat návrhy a protinávrhy k záležitostem zařazeným na programu valné hromady (§ 361 ZOK),
- právo podílet se na řízení společnosti (§ 398 ZOK)²⁹.

Prioritní akcie

S prioritními akciemi jsou spojena přednostní práva týkající se podílu na zisku nebo na jiných vlastních zdrojích nebo na likvidačním zůstatku společnosti. Pokud stanovy neurčí jinak, tak jsou prioritní akcie vydány bez hlasovacího práva³⁰.

2.3 Vlastnické právo k podílu

Vlastník nakládá s předmětem svého vlastnického práva volně, to znamená přímo a svou mocí, která je tudíž nezávislá na moci kohokoli jiného. Neznaменá to však absolutní volnost, při které si vlastník může s věcí dělat, co chce. Jednotnost vlastnického práva je dána provázaností pozitivních a negativních stránek. Pozitivní

²⁸ Zákon č. 90/12 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 276.

²⁹ HEJDA, J. *Akciová společnost*, str. 161.

³⁰ Zákon č. 90/12 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 278.

stránka vlastnického práva je představována právem vlastníka s věcí nakládat zpravidla kterýmkoli způsobem podle libosti. Negativní stránkou vlastnického práva se označuje právo vlastníka zabránit zpravidla každé jiné osobě, aby jeho věc neužívala nebo na ni jinak nepůsobila. Vlastník má tedy právo nakládat se svým vlastnictvím podle své vůle volně a jiné osoby z toho vyloučit³¹.

Právní úprava v § 1011 a 1012 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění p. p. klade důraz na správné používání termínu vlastnické právo a vlastnictví. Vlastnické právo k podílu obsahuje absolutní subjektivní právo vlastníka k předmětu vlastnictví. Pojem **vlastnické právo** výhradně označuje právo vlastníka, zatímco **vlastnictví** představuje pouze předmět vlastnického práva – vše, co vlastníkově patří, tedy i jeho hmotné i nehmotné věci³². Vlastníkem podílu může být jak fyzická osoba, tak i právnická osoba. Vlastník může mít podíl buď ve svém výhradním vlastnictví, nebo vystupovat jako jeden ze spoluvlastníků podílů, který náleží více osobám³³.

2.4 Dispozice s obchodním podílem

Jak již bylo zmíněno, podíl je nyní představován jako věc, se kterou má vlastník možnost libovolně disponovat. To znamená, že v souladu s legislativou může takový podíl zcizovat (převádět), používat ho jako prostředek k zajištění svých závazků (zastavení podílu) nebo prostřednictvím rozdělení měnit jeho kvalitu (rozdělení). Na druhou stranu je nutné si uvědomit, že na podíl působí i další právní skutečnosti, jež jsou nezávislé na vůli vlastníka, a které mohou významně ovlivnit osud podílu. Podíl na obchodní korporaci podléhá mnoha různým vlivům, které mohou povahu podílu významně modifikovat a tím také ovlivnit jeho konečnou hodnotu³⁴.

Mezi dispozice s podílem patří:

- přechod podílu,
- smluvní převod podílu,
- rozdělení podílu,

³¹ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. Důvodová zpráva k občanskému zákoníku z 11. dubna 2011, str. 811 – 812. Psp.cz [online].

³² Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění p. p., § 1011 – 1012.

³³ HEJDA, J. *Akciová společnost*, str. 59 - 60.

³⁴ Tamtéž, str. 63 – 64.

- zastavení podílu,
- vydržení podílu³⁵.

2.4.1 Přejchod podílu

Zákony upravující korporátní právo obsahují institut přechodu podílu, který upravuje otázky související se zánikem právnické osoby či smrtí společníka jako fyzické osoby. Přechod podílu se vyznačuje tím, že se jedná o jinou právní skutečnost, než je samotná vůle vlastníka. Právní skutečnosti, které jsou nezávislé na vůli osoby, mohou být:

- smrt vlastníka,
- zánik s právním nástupcem,
- prohlášení za mrtvého³⁶.

Dále je nutné vzít v potaz také stanovy společnosti, které mohou přechod podílu omezit nebo úplně zakázat, avšak tato možnost je vyloučena v rámci akciové společnosti. U akciové společnosti je podíl předmětem dědictví, proto z tohoto titulu může jeden podíl získat více dědiců³⁷.

2.4.2 Smluvní převod podílu

Každý společník má právo převést svůj podíl na jiného společníka bez předchozího souhlasu valné hromady. Nicméně ve společenské smlouvě nebo ve vzájemných smlouvách mezi jednotlivými společníky může být uvedeno, že převod podílu musí být odsouhlasen některým z orgánů společnosti, proto je toto odsouhlasení nezbytné. Daný orgán by měl schválit pouze samotný převod, protože konkretizace znění smlouvy poté závisí na jednotlivých stranách. Společník má také právo převést svůj podíl na třetí osobu, která je jiná než společník. Tuto možnost lze aplikovat v případě, že to společenská smlouva nevylučuje. Nestanoví-li společenská smlouva jinak, je k převodu podílu na osobu odlišnou od společníka nutný souhlas valné hromady³⁸.

³⁵ HEJDA, J. *Akciová společnost*, str.

³⁶ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 139.

³⁷ Tamtéž.

³⁸ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 138.

Převod je podmíněn platnou smlouvou o převodu podílu, respektive kupní smlouvou u akciové společnosti. Smlouva musí být vyhotovena v písemné formě a podpisy zúčastněných stran by měly být úředně ověřeny. Takto nabytým podílem společník akceptuje danou společenskou smlouvu. Účinky převodu nastávají dnem doručení účinné smlouvy do společnosti³⁹.

2.4.3 Rozdělení podílu

Při rozdělení podílu nedochází k jeho zániku, ale pouze k přeformování jeho současné podoby na dva či více obdobných celků. Jednotlivé možnosti a podmínky rozdělení podílu jsou vymezeny v zákoně o obchodních korporacích s ohledem na to, o jaký typ obchodní společnosti se jedná. Rozdělení podílu u akciové společnosti je známé jako štěpení akcií, přičemž uskutečnění takového štěpení se striktně váže na dodržení podmínek zákona nebo stanov společnosti. Pokud se společnost rozhodne pro štěpení akcií, potřebuje pro přijetí rozhodnutí souhlas alespoň dvoutřetinové většiny hlasů přítomných akcionářů. Dané rozhodnutí musí být učiněno ve formě notářského zápisu. Při štěpení akcií dochází i ke změně stanov a tato změna stanov akciové společnosti nabývá účinnosti ke dni zápisu štěpení akcií do obchodního rejstříku⁴⁰.

2.4.4 Zastavení podílu

Nejprve je nutné zmínit, co je zástavní právo. Zástavní právo se nesporně řadí mezi nejdůležitější zajišťovací instrumenty. Zástavní právo je upraveno v majetkových právech zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, přičemž zastavení podílu v obchodní korporaci je upraveno v ustanovení § 1320 – 1327 zmíněného zákona⁴¹.

Podstatou zástavního práva je, že v případě, že „*není-li dluh zajištěný zástavní právem řádně a včas, je věřitel oprávněn uspokojit se z výtěžku z peněžní zástavy do ujednané výše nebo do výše pohledávky s příslušenstvím*“⁴².

Zástavní právo k podílu v obchodní korporaci se zřizuje zástavní smlouvou, ve které si strany specifikují podíl a pro jaký dluh je zástavní právo zřízeno. Toto zástavní právo

³⁹ Tamtéž.

⁴⁰ HEJDA, J. *Akciová společnost*, str. 73 – 75.

⁴¹ EPRAVO. Zastavení podílu v korporaci podle nového občanského zákoníku. Epravo.cz[online] a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 1 320 – 1 327.

⁴² Tamtéž.

vzniká u listinného cenného papíru v okamžiku předání cenného papíru, jinak vzniká až zápisem do obchodního rejstříku. Zástavce nebo zástavní věřitel má povinnost oznámit korporaci vznik zástavního práva bez zbytečného odkladu, pokud nedal příslušný orgán korporace souhlas k zastavení podílu. Pokud je s podílem spojeno hlasovací právo, může jej zástavní věřitel vykonávat, pouze pokud to bylo ujednáno. Společenská smlouva může zastavení podílu omezit nebo zcela vyloučit. Dle legislativy má společnost zakázáno přijmout do zástavy vlastní podíl. Než je zajištěný dluh splacen, má na peněžitá a jiná věcná plnění vyplývající z účasti na korporaci právo zástavní dlužník⁴³.

2.4.5 Vydržení podílu

V § 988 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“) je držba práva vymezena následovně: *„držet lze právo, které lze právním jednáním převést na jiného, a které připouští trvalý nebo opakovaný výkon.“* Ustanovení § 1011 OZ stanovuje, že obsahem vlastnického práva je vše, co někomu patří, jednak věci hmotné a také věci nehmotné. To znamená, že splněním zákonných podmínek může být držbou vydrženo i právo k podílu na obchodní korporaci. Zákonná definice vydržení je vymezena v § 1089 odst. 1 a 2: *„Drží-li poctivý držitel vlastnické právo po určenou dobu, vydrží je a nabude věc do vlastnictví. Nepoctivost předchůdce nebrání poctivému nástupci, aby počal vydržení dnem, kdy nabyl držby.“* Vydržecí doba je uvedena v ustanovení § 1091 OZ. U movité věci je potřebná nepřerušená držba trvající tři roky a u nemovité věci deset let.

2.5 Podíl na zisku

Společníci obchodních korporací mají právo obdržet peněžitě plnění z výkonů společnosti formou výplaty podílu na zisku. Finální výše podílu na zisku se stanovuje na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky, kterou schvaluje nejvyšší orgán obchodní korporace. S výší podílu souvisí i to, že podíl na zisku je i nadále určen na základě poměru podílu společníka k základnímu kapitálu⁴⁴.

⁴³ EPRAVO. Zastavení podílu v korporaci podle nového občanského zákoníku. Epravo.cz [online] a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 1 320 – 1 327.

⁴⁴ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích ve znění p. p., § 34 a § 348.

Primárním účelem podílu na zisku je jeho rozdělení mezi společníky, přičemž společenská smlouva může stanovit jinak. Ve vztahu ke kapitálovým společnostem, dochází k výplatě podílu na zisku 3 měsíce od přijetí rozhodnutí valné hromady o jeho rozdělení⁴⁵. „Konečné rozhodnutí o vyplacení podílů na zisku přísluší do pravomoci statutárního orgánu obchodní korporace, jehož členové odpovídají za vyplacení podílu na zisku v souladu s pravidly zákona o obchodních korporacích. Případné hlasování členů statutárního orgánu pro vyplacení podílu na zisku v rozporu s podmínkami zákona o obchodních korporacích je bráno jako porušení jejich povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře⁴⁶.“ Výplata zisku je podle ustanovení § 40 odst. 1 ZOK podmíněna tím, že obchodní korporace nesmí vyplatit zisky, prostředky z jiných vlastních zdrojů a ani zálohy, pokud by si tím přivodila úpadek.

Z § 35 odst. 1 ZOK vyplývá, že podíl na zisku je nevratná částka. Výjimkou je situace, kdy osoba, které byl podíl vyplacen, věděla nebo mohla vědět, že výplata byla v rozporu s podmínkami zákona o obchodních korporacích. Dále nelze opomenout § 350 odst. 2 ZOK, ve kterém je, že částka k rozdělení mezi akcionáře nesmí být vyšší než hospodářský výsledek posledního skončeného účetního období zvýšený o zisk z předchozích období a snížený o ztráty z předchozích let a o příděly do rezervních a jiných fondů v souladu se zákonem a stanovami společnosti⁴⁷.

2.6 Podíl na likvidačním zůstatku

Pokud dojde ke zrušení obchodní korporace s likvidací, má každý společník právo na podíl na likvidačním zůstatku, přičemž proces likvidace obchodní korporace nastává až po jejím zrušení nebo prohlášení za neplatnou a předchází jejímu zániku. Likvidační zůstatek je rozdělen mezi společníky ve výši odpovídající jimi splněné vkladové povinnosti, zbytek likvidačního zůstatku se rozdělí mezi společníky dle výše jejich podílů. Nestanoví-li společenská smlouva jinak, je ve většině případů podíl vyplácen v peněžních jednotkách. V případě zrušení společnosti s likvidací, ručí společníci za její dluhy po jejím zániku až do výše svého podílu na likvidačním zůstatku. Nutno

⁴⁵ Tamtéž.

⁴⁶ HEJDA, J. *Akciová společnost*, str. 43.

⁴⁷ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích ve znění p. p., § 35 odst. 1 a § 350 odst. 2.

podotknout, že podíl na likvidačním zůstatku není možné vyplatit v případě, kdy nejsou uspokojena práva všech věřitelů, kteří se o své pohledávky včas přihlásili⁴⁸.

Příjem společníka plynoucí z podílu na likvidačním zůstatku podléhá zdanění srážkovou daní ve smyslu ustanovení § 36 odst. 2 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. „*Základem daně je výše podílu na likvidačním zůstatku snižená o nabývací cenu podílu v obchodní korporaci. Osvobození od daně z příjmů v rámci vztahu mateřská – dceřiná společnost zde nelze uplatnit*“⁴⁹.

2.7 Podíl – vliv ve společnosti

Vliv na společnost bude vymezen podle korporátního práva, účetnictví a daně z příjmů.

2.7.1 Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p.

Problematika ovládající, ovládané a řízené osoby, koncernu atd. je definována v samostatném oddílu č. 9 ZOK – Podnikatelská seskupení.

Ovládající osoba (§ 74 a 75 ZOK) je osoba, která může přímo nebo nepřímo uplatňovat rozhodující vliv, přičemž ovládající osoba je považována za mateřskou společnost. Ovládající osoba může jmenovat nebo odvolat členy statutárního orgánu nebo toto jmenování či odvolání prosadit. Dále se za ovládající osobu považuje osoba, která nakládá s podílem na hlasovacích právech ve výši alespoň 40 %, nebo která s osobami jednající s ní ve shodě získá alespoň 30 % a „*tento podíl představoval na posledních třech po sobě jdoucích jednáních nejvyššího orgánu této osoby více než polovinu hlasovacích práv přítomných osob*“⁵⁰.

Ovládaná osoba (§ 74 ZOK) je obchodní korporací, která je ovládaná ovládající osobou. Ovládaná osoba je podle tohoto zákona dceřinou společností⁵¹.

Koncern (§ 79 a následující ZOK)

Řídící osoba (jedna nebo více osob, zejména mateřská společnost) podrobuje jednotnému řízení řízenou osobu (jedna nebo více osob, zejména se jedná o dceřiné

⁴⁸ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 148 – 149.

⁴⁹ Tamtéž, str. 150.

⁵⁰ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 75 odst. 4.

⁵¹ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 74.

společnosti). Jednotným řízením uplatňuje řídící osoba vliv na činnosti řízené osoby za účelem vytvoření jednotného strategického vedení. Všechny osoby, které tvoří koncern, jsou právně samostatné subjekty⁵².

2.7.2 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p.

Účetní předpisy neuvádějí definici mateřská a dceřiná společnost, nicméně v § 8 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele (dále jen „vyhláška pro podnikatele“)⁵³ se používají pojmy: *Podíl – ovládaná nebo ovládající osoba; Podíl – podstatný vliv*, proto se doporučuje použít ustanovení § 74 a následující ZOK⁵⁴.

Nicméně v § 22 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p.p. (dále jen „ZÚ“) je vymezen pojem podstatný vliv následovně: *„podstatným vlivem se rozumí takový významný vliv na řízení nebo provozování účetní jednotky, jež není rozhodující ani společný; není-li prokázán opak, považuje se za podstatný vliv dispozice nejméně s 20 % hlasovacích práv.“* Účetní jednotka pod podstatným vlivem se v tomto případě označuje za přidruženou společnost⁵⁵.

Rozhodující vliv je přebírán ze ZOK. Ostatní vliv je představován situací, kdy vliv není ani podstatný a ani rozhodující. Obvykle to bývá vliv, kdy má vlastník podílu nebo akcií méně než 20 % hlasovacích práv⁵⁶.

2.7.3 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. (dále jen „ZDP“) rozlišuje mateřská a dceřiná společnost a spojené osoby. Definice pro mateřskou a dceřinou společnost se použije pouze pro účely osvobození od daně.

Mateřská a dceřiná společnost (§ 19 odst. 3 ZDP)

Mateřskou společností se rozumí obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky nebo daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, má

⁵² Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 79.

⁵³ Jedná se o vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

⁵⁴ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích*, str. 50.

⁵⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p., § 22.

⁵⁶ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích*, str. 56.

předepsanou právní formu a ve svém obchodním majetku má alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné korporace, který drží nepřetržitě po dobu nejméně 12 měsíců. Přičemž časovou podmínku lze splnit i dodatečně⁵⁷.

Dceřinou společností je obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky nebo daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, má předepsanou právní formu a na jejím základním kapitálu má mateřská společnost nepřetržitě po dobu nejméně 12 měsíců podíl ve výši alespoň 10 %⁵⁸.

Spojené osoby (§ 23 odst. 7 ZDP)

Kapitálově spojené osoby jsou definovány v § 23 odst. 7 písm. a) ZDP. Jedna osoba se přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech jiné osoby nebo více osob, přičemž tento podíl představuje alespoň 25 % na základním kapitálu nebo 25 % na hlasovacích právech těchto osob.

Jinak spojené osoby jsou vymezeny v § 23 odst. 7 písm. b) ZDP a patří sem: jedna osoba se podílí na vedení nebo kontrole druhé osoby, jinak shodné osoby, ovládající a ovládané osoby, osoby blízké a osoby, jež vytvořily právní vztah převážně za účelem zvýšení daňové ztráty nebo snížení základu daně.

⁵⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 19 odst. 3 písm. b) a § 19 odst. 4.

⁵⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 19 odst. 3 písm. c).

3 PRÁVNÍ ÚPRAVA NABYTÍ PODÍLU

Tato kapitola se zabývá zejména způsoby nabytí podílu, jejich oceněním a daňovými dopady. V této kapitole je kladen důraz na nabytí podílu dohodou o započtení pohledávky.

3.1 Způsoby nabytí podílu

Mezi způsoby nabytí podílu se řadí několik možností. Jednou z nich je nabytí podílu **vkladem při vzniku** společnosti nebo **při zvýšení základního kapitálu**, další možností je nabytí **úplatným převodem** nebo **bezúplatně** (darem nebo děděním). Český účetní standard č. 014 uvádí, že dlouhodobý finanční majetek se pořizuje zejména koupí, darem nebo jiným bezúplatným převodem, vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, poskytnutím půjčky či převodem finančních prostředků na dlouhodobé vklady⁵⁹.

3.1.1 Nabytí vkladem při vzniku korporace

Vkladem je plnění, které je vyjádřeno v peněžních jednotkách. V případě akciové společnosti se vklad označuje jako jmenovitá nebo účetní hodnota. Předmětem vkladu je věc, kterou se vkladatel (společník nebo budoucí společník) zavazuje vložit do obchodní korporace za účelem nabytí nebo zvýšení účasti v ní (vkladová povinnost). Tuto vkladovou povinnost lze splnit splacením v penězích (peněžitý vklad) nebo vnesením jiné, penězi ocenitelné věci (nepeněžitý vklad).

Pokud lze splnit vkladovou povinnost splacením v penězích, jedná se o **peněžitý vklad** podle § 15 odst. 3. Obsahem této povinnosti je závazek společníka, aby převzal a splatil peněžitý vklad ve výši, lhůtě a způsobu, který v podrobnostech stanovuje společenská smlouva. Předmětem mohou být peníze, nejen v hotovostní nebo bezhotovostní formě, ale i elektronické peníze⁶⁰. Peněžitý vklad se splácí na zvláštní účet u banky, který zřídí správce vkladů, přičemž tato banka neumožní nakládat s těmito prostředky dříve, než

⁵⁹ Český účetní standard pro podnikatele č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek, bod 4.1.

⁶⁰ ŠTENGLOVÁ, I. *Zákon o obchodních korporacích: komentář*, str. 31 - 36.

kapitálová společnost vznikne, pokud se nejedná o úhradu zřizovacích výdajů nebo vrácení emisních kursů zakladatelům⁶¹.

V případě, že společník splní svou vkladovou povinnost jinak, než zaplacením určité peněžní částky, jedná se o **nepeněžitý vklad**. Předmětem nepeněžitého vkladu může být na základě ustanovení § 19 a následující ZOK nemovitá věc, movitá věc, závod nebo jeho část nebo pohledávka. Naopak podle § 17 odst. 3 ZOK předmětem vkladu nesmí být práce nebo služby. Tento nepeněžitý vklad se do kapitálové společnosti vnese před jejím vznikem⁶². Ocenění nepeněžitého vkladu pro účely vkladu podle ZOK se určí na základě posudku zpracovaného znalcem podle jiného právního předpisu, přičemž cena nepeněžitého vkladu nesmí být vyšší, než kolik činí částka určená znalcem. Znalce vybírají při zakládání společnosti zakladatelé nebo představenstvo⁶³.

Založení akciové společnosti je účinné, pokud všichni zakladatelé splatí alespoň 30 % jmenovité nebo účetní hodnoty upsaných akcií a případné emisní ážio na účet banky a v době, která je určena ve stanovách, nejpozději do okamžiku podání návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku⁶⁴.

3.1.2 Nabytí vkladem při zvýšení základního kapitálu

Zvýšení základního kapitálu u akciové společnosti je upraveno v § 464 a násl. ZOK. V případě akciové společnosti lze zvýšit základní kapitál třemi způsoby: z vnějších zdrojů (§ 474 a násl. ZOK), z vlastních zdrojů (§ 495 a násl. ZOK) a podmíněným zvýšením základního kapitálu (§ 505 a násl. ZOK). Zvýšení z vlastních zdrojů znamená, že jsou jiné kapitálové zdroje z vlastního kapitálu přeměněny na základní kapitál⁶⁵.

V případě zvýšení základního kapitálu z vnějších zdrojů společník vnese další peněžitý nebo nepeněžitý vklad, přičemž u akciové společnosti se jedná o úpis nových akcií. V důsledku vkladové povinnosti společníků se zvyšují i aktiva společnosti. Základní podmínkou je splacení emisního kurzu dříve upsaných akcií⁶⁶.

⁶¹ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 23.

⁶² Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 17, 19, 20, 21, 23.

⁶³ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 113.

⁶⁴ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 22.

⁶⁵ Tamtéž, str. 87 – 93.

⁶⁶ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 171.

Jednou z možností zvýšení základního kapitálu je i dohoda o započtení pohledávky upisovatele za společností vůči jeho povinnosti splnit vkladovou povinnost nebo její část, která se uzavře před podáním návrhu na zápis nové výše základního kapitálu do obchodního rejstříku⁶⁷ (více viz kapitola 3.5, str. 42).

O změně výše základního kapitálu rozhoduje valná hromada usnesením, a to kvalifikovanou většinou, přičemž se hlasuje odděleně podle druhu akcií. Rozhodnutí musí být učiněno formou veřejné listiny, neboli je notářským zápisem. Představenstvo je povinno podat návrh na zápis usnesení do obchodního rejstříku bez zbytečného odkladu. Znalce pro ocenění nepeněžitého vkladu vybírá představenstvo společnosti⁶⁸.

3.1.3 Nabytí převodem

Společník má právo v souladu se společenskou smlouvou převést svůj podíl. V rámci akciové společnosti je převod podmíněn platnou kupní smlouvou⁶⁹. Nabytí podílu převodem je stejné jako dispozice s podílem – smluvní převod podílu (viz kapitola 2.4.2, str. 23).

3.1.4 Bezúplatné nabytí

K 1. lednu 2014 byl zrušen zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, čímž byly předměty daně dědické a darovací začleněny do zákona o daních z příjmů. „*Bezúplatnými příjmy se rozumí příjmy z titulu darování, dědění, majetková práva nebo jiného majetkového prospěchu*“⁷⁰. Bezúplatné nabytí darem se převádí na základě darovací smlouvy. Ustanovení § 2055 OZ stanovuje, že „*darovací smlouvou dárce bezplatně převádí vlastnické právo k věci nebo se zavazuje obdarovanému věc bezplatně převést do vlastnictví a obdarovaný dar nebo nabídku přijímá*“. Pokud je darovaná věc zapsaná ve veřejném seznamu, vyžaduje se písemná forma smlouvy⁷¹. Druhý způsob bezúplatného nabytí je prostřednictvím dědictví,

⁶⁷ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 478.

⁶⁸ HEJDA, J. *Akciová společnost*, str. 407 – 408, 415.

⁶⁹ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 138.

⁷⁰ PORTÁL DAŇOVÝCH PORADCŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Bezúplatné příjmy v roce 2016. dau.cz [online] a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 4a.

⁷¹ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění p. p., § 2055 a 2057.

přičemž nabytí dědictví potvrzuje soud, který potvrdí nabytí dědictví osobě, jejíž dědické právo bylo prokázáno⁷².

3.2 Ocenění nabytého podílu podle zákona o účetnictví

V ustanovení § 24 ZÚ je stanoveno, že účetní jednotky mají povinnost oceňovat majetek nebo jeho části a závazky. Účetní jednotky oceňují majetek a závazky ve dvou případech. V prvním případě účetní jednotka oceňuje k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25 ZÚ. V druhém případě oceňuje účetní jednotka ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, přičemž použije způsoby podle § 27 a tyto způsoby je povinna zaznamenat v účetních knihách⁷³.

3.2.1 Ocenění peněžitého a nepeněžitého vkladu

Podle § 25 odst. 1 písm. e) ZÚ jsou peněžní prostředky oceněny jejich jmenovitými hodnotami, neboli se v tomto případě jedná o hodnotu upsaného peněžitého vkladu. Pro ocenění nepeněžitého vkladu se použije ustanovení § 25 odst. 1 v závislosti na druhu nepeněžitého vkladu. Hmotný majetek se oceňuje pořizovacími cenami, případně vlastními náklady, pokud byl hmotný majetek vytvořen vlastní činností. Zásoby a nehmotný majetek se oceňují stejně jako hmotný majetek, tedy pořizovacími cenami, případně vlastními náklady, pokud byly vytvořeny vlastní činností⁷⁴.

V případech, kdy jsou cenné papíry a podíly nabyty protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní korporace, je základem jejich ocenění u vkladatele (účetní jednotky) zůstatková (účetní) cena nepeněžitého vkladu v obchodní korporaci, přičemž zůstatková cena je v podstatě považována za cenu pořízení. Ve skutečnosti se jedná o věrné zobrazení, protože právě tato hodnota byla za předmět nepeněžitého vkladu v minulosti zaplacená. V případě odpisovaného majetku se jedná o hodnotu sníženou o účetní oprávkou neboli zůstatkovou cenu, což uvádí Český účetní standard č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek v bodě 3.2⁷⁵.

⁷² Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění p. p., § 1670.

⁷³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p., § 24, 25 a 27.

⁷⁴ Tamtéž, § 25.

⁷⁵ SKÁLOVÁ, J., POKORNÁ, P. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*, str. 32 a 33.

3.2.2 Ocenění při úplatném nabytí

Podíl, který zahrnuje i akcie, je obchodním majetkem společnosti. Konkrétně se jedná o finanční majetek, jenž se oceňuje podle § 25 odst. 1 písm. f) ZÚ pořizovacími cenami. Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady související s jeho pořízením⁷⁶. V případě vymezení nákladů souvisejících s pořízením cenných papírů a podílů, se použije ustanovení § 48 vyhlášky pro podnikatele, ve které je uvedeno, že „*součástí pořizovací ceny cenného papíru a podílu jsou též náklady s pořízením související, například poplatky makléřům, poradcům, burzám. Součástí pořizovací ceny nejsou zejména úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů a náklady spojené s držbou cenného papíru a podílu*“⁷⁷. Tyto náklady se tedy zahrnou do pořizovací ceny, přičemž pořizovací cena se u dlouhodobého majetku účtuje prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 06 – *Dlouhodobý finanční majetek* a u krátkodobého majetku prostřednictvím účtu 259 – *Pořizování krátkodobého finančního majetku*⁷⁸.

3.2.3 Ocenění při bezúplatném nabytí

Obecně se podle ustanovení § 25 ZÚ majetek nabytý bezúplatně oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Výjimkou jsou pouze případy bezúplatného nabytí peněžních prostředků a cenin. V tomto případě se použije jmenovitá hodnota. Jak již bylo zmíněno, reprodukční pořizovací cena se použije při bezúplatném nabytí finančního majetku (cenných papírů a podílů). V praxi se může jednat o nabytí darem nebo o nabytí přechodem (prostřednictvím dědictví)⁷⁹.

3.3 Účtování o nabytém podílu

Účetní jednotka může uložit své volné peněžní prostředky do cenných papírů držených po dobu nepřevyšující 1 rok (krátkodobý finanční majetek) nebo na dobu delší než 1 rok

⁷⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p., § 25.

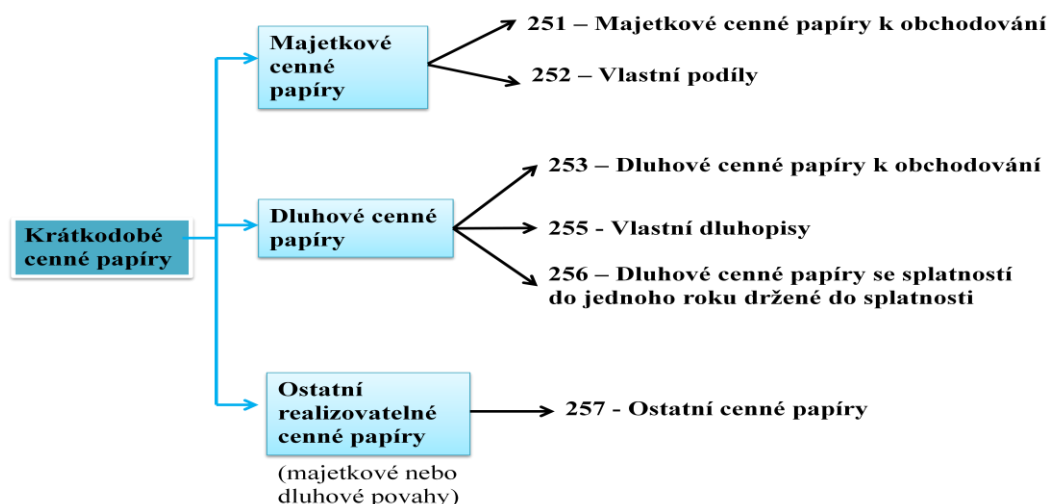
⁷⁷ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, § 47.

⁷⁸ Český účetní standard pro podnikatele č. 014 a č. 016.

⁷⁹ Tamtéž, str. 35.

(dlouhodobý finanční majetek). Držené cenné papíry lze dále členit na cenné papíry majetkového nebo úvěrového charakteru⁸⁰.

Za **krátkodobý finanční majetek** se považuje majetek, který má účetní jednotka převážně v držení pouze do jednoho roku. Řadí se sem cenné papíry k obchodování a cenné papíry se splatností do jednoho roku, vlastní akcie, vlastní obchodní podíly, vlastní dluhopisy atd.⁸¹.



Obr. 2: Členění krátkodobých cenných papírů⁸².

Účtování krátkodobých cenných papírů se provádí na vrub příslušného účtu účtové skupiny 25 – *Krátkodobý finanční majetek*, resp. na účet 259 – *Pořízení krátkodobého finančního majetku*, ve prospěch příslušných účtových skupin, které doporučuje český účetní standard. Jmenovitě se jedná o účtovou skupinu 21 – *Peněžní prostředky v pokladně*, v případě nákupu cenných papírů za hotové, skupinu 22 – *Peněžní prostředky na účtech* při bezhotovostní platbě nebo skupinu 37 – *Jiné závazky a pohledávky*. Zařazení majetkových cenných papírů se zúčtovává na účtu 251 – *Majetkové cenné papíry k obchodování* vůči účtu 259 – *pořízení krátkodobého*⁸³.

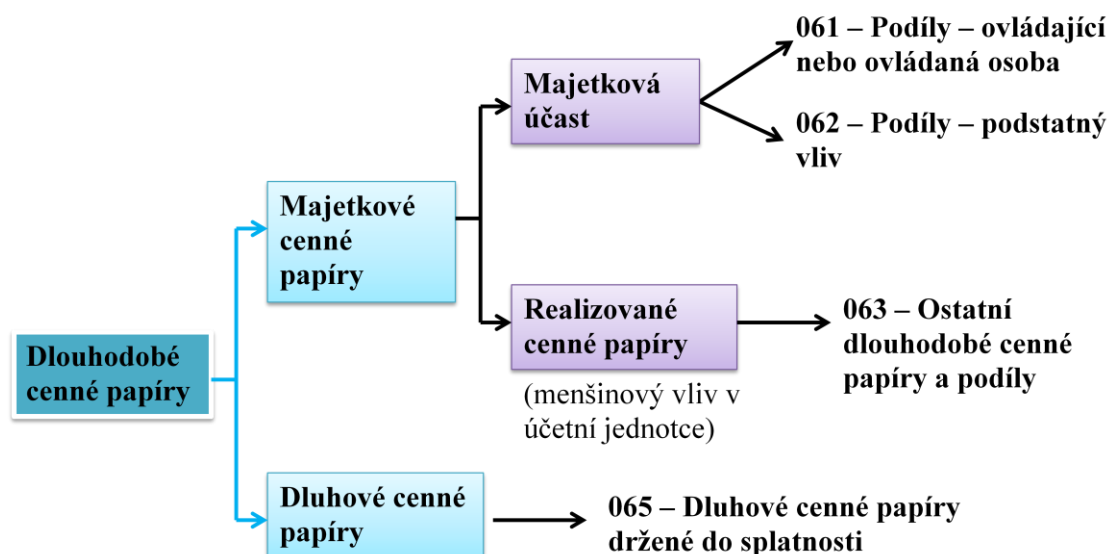
⁸⁰ PORTÁL DAŇOVÝCH PORADCŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Cenné papíry v účetnictví a daních. dau.cz [online].

⁸¹ Český účetní standard pro podnikatele č. 016 – Krátkodobý finanční majetek, peněžní prostředky a krátkodobé závazky k úvěrovým institucím, bod 3.6.

⁸² Vlastní zpracování dle PORTÁL DAŇOVÝCH PORADCŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Cenné papíry v účetnictví a daních. dau.cz [online] a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

⁸³ Český účetní standard pro podnikatele č. 008, č. 014 a č. 016.

Dlouhodobý finanční majetek drží účetní jednotka po dobu delší jeden rok. Tento majetek zahrnuje akcie, zatímní listy, podílové listy, dluhopisy, vkladové listy a další⁸⁴.



Obr. 3: Členění dlouhodobých cenných papírů⁸⁵.

Na základě kapitoly 2.7, str. 27 se pro účely účetnictví na účtu 061 – *Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba* účtuje o majoritním podílu na hlasovacích právech ve výši alespoň 40 %, který účetní jednotka vlastní v jiné účetní jednotce. Účet 062 – *Podíly – podstatný vliv* představuje podíl v jiné společnosti, ve které jiná účetní jednotka uplatňuje podstatný vliv s dispozicí nejméně 20 % na hlasovacích právech. Pokud účetní jednotka vlastní v jiné účetní jednotce podíl nižší než 20 % hlasovacích práv, bude účtovat na účet 063 – *Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly*.

V jednotlivých podkapitolách je vymezen způsob účtování pro daný způsob nabytí podílu a cenných papírů s akcentem na dlouhodobý finanční majetek.

3.3.1 Nabytí podílu vkladem

Jak již bylo zmíněno, podíl lze nabýt vkladem dvěma způsoby, a to při vzniku korporace nebo při zvýšení základního kapitálu. Při vkladu majetku do obchodní korporace vkladatelem (fyzická nebo právnická osoba), který vede podvojný účetnictví,

⁸⁴ PORTÁL DAŇOVÝCH PORADČŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Cenné papíry v účetnictví a daních. dau.cz [online].

⁸⁵ Vlastní zpracování dle PORTÁL DAŇOVÝCH PORADČŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Cenné papíry v účetnictví a daních. dau.cz [online] a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

dochází u vkladatele z účetního hlediska v podstatě k přeměně jednoho aktiva za aktivum jiné⁸⁶.

Účtování - pohled vkladatele (akcionář)

Postup účetních operací se rozděluje do dvou etap. První etapa je představována obdobím od založení společnosti do jejího vzniku. V tomto období dochází ke splácení vkladu, kdy se použije účet 378 – *Jiné pohledávky* na straně má dáti oproti účtu příslušného majetkového aktiva⁸⁷ (v účetní zůstatkové ceně). Ve druhé etapě se jedná o období od vzniku společnosti, přičemž dnem vzniku společnosti je okamžik, kdy vkladatel získává majetkovou účast na společnosti. Tato účast je v aktivech představována dlouhodobým finančním majetkem, který se účtuje na účty účtové skupiny 06 – *Dlouhodobý finanční majetek*. Jmenovitě se jedná o účty:

- 061 – *Podíly – ovládající nebo ovládaná osoba*
- 062 – *Podíly – podstatný vliv*
- 063 – *Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly*⁸⁸.

Zvýšení základního kapitálu se účtuje obdobně jako při vzniku korporace. Nabytí podílu vkladem se u vkladatele (akcionář) účtuje následovně (viz Tab. 2, str. 38).

Vkladatel při nabytí podílu účtuje prostřednictvím následujících účtových skupin a účtů:

- 07 – *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku,*
- 08 – *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku,*
- 11 – *Materiál,*
- 13 – *Zboží,*
- 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek,*
- 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek a*
- 367 – *Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů*⁸⁹.

⁸⁶ MIRČEVSKÁ, D. *Kapitálové společnosti – daně, účetnictví, právo*, str. 29 a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

⁸⁷ Může se jednat o dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek, zásoby nebo peněžní prostředky.

⁸⁸ MIRČEVSKÁ, D. *Kapitálové společnosti – daně, účetnictví, právo*, str. 29 – 30 a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

⁸⁹ Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele.

Tab. 2: Účtování o podílu nabytém vkladem u vkladatele⁹⁰.

Účetní případ u vkladatele (akcionáře)	Při vzniku korporace				Při zvýšení základního kapitálu			
	Peněžitý vklad		Nepeněžitý vklad		Peněžitý vklad		Nepeněžitý vklad	
	MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal
Úhrada nebo vnesení vkladu	378 / 221		378 / 07x, 08x, 11x, 13x		378 / 221		378 / 07x, 08x, 11x, 13x	
Upsání nebo převzetí akcií	06x / 367		06x / 367		06x / 367		06x / 367	
Náklady souvis. s pořízením	06x / 367		06x / 367		06x / 367		06x / 367	
Zúčtování	367 / 378		367 / 378		367 / 378		367 / 378	
Vyřazení majetku	---		07x, 08x / 01x, 02x		---		07x, 08x / 01x, 02x	

Účtování u nabyvatele (akciová společnost)

Ke dni vzniku začíná mít obchodní korporace povinnost vést účetnictví podle ustanovení § 4 ZÚ, ve kterém se odráží sestavení zahajovací rozvahy ke dni vzniku společnosti. V této rozvaze se vykáže základní kapitál a majetková struktura, kterou tvoří vklady jednotlivých společníků. Na základě zahajovací rozvahy se otevrou účetní knihy, do nichž se převedou položky obsažené v zahajovací rozvaze, a poté následuje běžné účtování.⁹¹

Usnesení valné hromady o zvýšení základního kapitálu je účtováno na vrub účtu 353 - *Pohledávky za upsaný základní kapitál* a ve prospěch účtu 419 – *Změny základního kapitálu*. Jakmile vkladatelé vloží svůj peněžitý nebo nepeněžitý vklad do společnosti, zachytí se tato transakce na vrub příslušného majetkového účtu⁹² a ve prospěch účtu 379 – *Jiné dluhy*. Následně musí společnost snížit tuto pohledávku (*účet 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál*) o výši závazku, kterou eviduje vůči

⁹⁰ Vlastní zpracování dle ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 94.

⁹¹ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 23.

⁹² Může se jednat o účtové skupiny 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek*, 11 – *Zásoby materiálu*, 13 – *Zásoby zboží*.

vkladatelům na účtu 379 – *Jiné dluhy*. Po této transakci by měl být zůstatek na závazkovém účtu 379 nulový. Jakmile bude proveden zápis do obchodního rejstříku, přeúčtuje se zvýšení základního kapitálu z účtu 419 – *Změny základního kapitálu* na účet 411 – *Základní kapitál*⁹³.

Tab. 3: Účtování o podílu nabytém vkladem u nabyvatele⁹⁴.

Účetní případ u nabyvatele (akciová společnost)	Při vzniku korporace				Při zvýšení základního kapitálu			
	Peněžitý vklad		Nepeněžitý vklad		Peněžitý vklad		Nepeněžitý vklad	
	MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal
Usnesení valné hromady					353 / 419		353 / 419	
Úhrada nebo převzetí vkladu	221 / 701		01x, 02x / 701 nebo 11x, 13x / 701		221 / 379		01x, 02x / 379 nebo 11x, 13x / 379	
Upsané, ale dosud nesplacené akcie	353 / 701		---		---		---	
Zúčtování vkladu	---		---		379 / 353		379 / 353	
Základní kapitál zapsaný do OR, zápis při zvýšení.	701 / 411		701 / 411		419 / 411		419 / 411	

3.3.2 Nabytí podílu převodem

Převodcem podílu může být právnická osoba nebo fyzická osoba, která měla podíl zařazen v obchodním majetku nebo fyzická osoba, která podíl neměla zařazen v obchodním majetku. Účtování o převodu obchodního podílu se týká společnosti, ve které společník ukončuje svoji účast⁹⁵.

⁹³ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 92 a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

⁹⁴ Vlastní zpracování dle ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 94.

⁹⁵ MIRČEVSKÁ, D. *Kapitálové společnosti – daně, účetnictví, právo*, str. 79.

Účtování o převodu obchodního podílu probíhá mezi účastníky převodu, u obchodní korporace dochází pouze ke změně akcionáře.

Při účtování podílu nabytého koupí určí účetní jednotka v podvojném účetnictví okamžik nabytí podílu resp. okamžik uskutečnění účetního případu, kterým je okamžik účinnosti kupní smlouvy nebo fyzické předání cenného papíru. U zaknihovaných cenných papírů se za okamžik uskutečnění účetního případu považuje změna zápisu v příslušné evidenci⁹⁶.

Převodce (prodávající), pokud je účetní jednotkou, použije postup účtování, který je stanoven v kapitole 5.2, str. 66.

Nabyvatel (kupující), v případě, že se jedná o účetní jednotku, zaúčtuje tuto transakci na vrub příslušného účtu účtové skupiny 06 – *Dlouhodobý finanční majetek* a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin⁹⁷.

Tab. 4: Účtování při převodu podílu z pohledu kupujícího⁹⁸.

Způsob pořízení	Způsob zaúčtování (účtové skupiny), MD/D
Za hotové	06 / 21 – Peněžní prostředky v pokladně
Převodem finančních prostředků	06 / 22 – Peněžní prostředky na účtech
Bežhotovostní pořízení	06 / 32, 47 – Závazky krátkodobé a dlouhodobé
Upsáním vkladu	06 / 36 – Závazky ke společníkům
Uplatněním práva nákupní opce	06 / 37 – Jiné závazky a pohledávky

3.3.3 Bezúplatné nabytí

Dalším způsobem pořízení dlouhodobého finančního majetku je bezúplatně, např. prostřednictvím dědictví nebo darem. I v tomto případě může být podíl nabyt od právnické osoby, nebo fyzické osoby, která jej měla zařazen v obchodním majetku nebo od fyzické osoby, která jej neměla zařazen v obchodním majetku. U obchodní korporace dochází pouze ke změně akcionáře.

⁹⁶ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 49.

⁹⁷ Český účetní standard pro podnikatele č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek.

⁹⁸ Vlastní zpracování dle Český účetní standard pro podnikatele č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek.

Tab. 5: Účtování při bezúplatném nabytí⁹⁹.

Pohled	Obdarovaný		Dárce	
Účetní případ	MD	Dal	MD	Dal
Bezúplatný převod (např. dědictví)	06x / 413 – <i>Ostatní kapitálové fondy</i>		---	
Dar	06x / 668 – <i>Ostatní finanční výnosy</i>		543 - Dary / 06x	

3.4 Daňové souvislosti s nabytím podílu

V daních je situace jiná než v účetnictví. Ve vztahu ke způsobu nabytí podílu se pro účely zákona o daních z příjmů definuje v § 24 odst. 7 nabývací cena podílu u obchodní společnosti.

„Nabývací cenu podílu na obchodní korporaci lze zvýšit o výdaje (náklady) přímo související s držbou podílu v obchodní korporaci, pokud poplatník prokáže, že podle § 25 odst. 1 písm. zk) nebyly uznány jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nabývací cena nedosahuje záporných hodnot¹⁰⁰“.

Nabytí podílu vkladem

Nabývací cenou se rozumí hodnota splaceného **peněžitého vkladu** člena obchodní korporace. V případě **nepeněžitého vkladu** se stanovuje nabývací hodnota podle vkladatele, kterým může být jak fyzická osoba, která jej neměla zahrnut v obchodním majetku, tak i fyzická nebo právnická osoba, které měly předmět nepeněžitého vkladu zařazen ve svém obchodním majetku¹⁰¹. U nabyvatele odpovídá účetní ocenění hodnotě určené znalcem. Daňové ocenění vychází z ustanovení ze dvou ustanovení ZDP, a to z § 30 odst. 10 písm. b) a § 29 odst. 8. Pokud vložila nepeněžitý vklad fyzická osoba, které jej neměla zahrnut v obchodním majetku, bude nabyvatel při daňovém odpisování vycházet z reprodukční pořizovací ceny, resp. z ocenění znalcem. V případě, že nepeněžitý vklad vložila obchodní korporace nebo fyzická osoba, která měla daný předmět zahrnut ve svém obchodním majetku, bude nabyvatel pokračovat v daňovém odpisování vkladatele. Prakticky tedy bude nabyvatel vycházet z původní vstupní ceny

⁹⁹ Vlastní zpracování dle Český účetní standard pro podnikatele č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek.

¹⁰⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 24 odst. 7.

¹⁰¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 24 odst. 7.

majetku, převezme metodu odpisování a bude odpisovat do výše převzaté daňové zůstatkové ceny¹⁰².

Nabytí podílu převodem

Pokud obchodní korporace získá podíl koupí, považuje se za nabývací cenu podílu pořizovací cena majetkové účasti, přičemž se použije pořizovací cena podle zákona o účetnictví¹⁰³.

Bezúplatné nabytí

V případě nabytí podílu bezúplatně se nabývací cenou podílu v obchodní korporaci rozumí cena určená podle zvláštního právního předpisu, resp. podle zákona o účetnictví¹⁰⁴.

3.5 Dohoda o započtení pohledávky (kapitalizace pohledávek)

Pohledávka společníka za kapitálovou společností nemůže být ze zákona předmětem nepeněžitého vkladu do této společnosti. Nicméně může být započtena proti pohledávce společnosti na splacení emisního kursu, avšak pouze smluvně. Smlouva o započtení musí mít písemnou podobu a její návrh schvaluje valná hromada¹⁰⁵.

„Dohoda o započtení pohledávky upisovatele za akciovou společností vůči jeho povinnosti splnit vkladovou povinnost nebo její část se uzavře před podáním návrhu na zápis nové výše základního kapitálu do obchodního rejstříku¹⁰⁶. K rozhodnutí o možnosti započtení peněžité pohledávky se u akciové společnosti vyžaduje souhlas alespoň dvoutřetinové většiny hlasů přítomných akcionářů na konané valné hromadě. Do působnosti valné hromady akciové společnosti náleží rozhodování o možnosti započtení peněžité pohledávky¹⁰⁷.

V praxi se takto řeší situace, kdy jedna společnost eviduje pohledávku za jinou společností, která je životaschopným a fungujícím celkem (dlužník). Společnosti se dohodnou, že dojde ke zvýšení základního kapitálu u dlužníka peněžitým vkladem

¹⁰² SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 24 - 25.

¹⁰³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 24 odst. 7 písm. c).

¹⁰⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 24 odst. 7 písm. c).

¹⁰⁵ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 164.

¹⁰⁶ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích ve znění p. p., § 223 odst. 3.

¹⁰⁷ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 164.

s tím, že je umožněno započtení dlužné pohledávky na zvýšení základního kapitálu. Na soud se doloží dohoda o zápočtu namísto dokladu o složení peněz na bankovní účet. Věřitel tak prakticky vymění svoji pohledávku ke společnosti za účast na podnikání v této společnosti (dlužník). Dále je nutné brát v potaz, že započtení pohledávky je samostatným právním úkonem, který v případě, kdy nedojde ke zvýšení základního kapitálu, zůstává platný¹⁰⁸.

Proces kapitalizace může být úspěšný pouze tehdy, pokud je dlužník i nadále schopen realizovat svůj původní podnikatelský záměr. V případě dlužníka dojde k posílení jeho finanční pozice, vylepšení finanční struktury a může se mu zlepšit přístup k finančním zdrojům. Oproti tomu věřitel nezískává peněžní prostředky, které si musí obstarat z jiných zdrojů, ale může profitovat na budoucím zisku společnosti, ve kterém získal majetkový podíl¹⁰⁹.

Největší problém při kapitalizaci pohledávek představuje ocenění, tj. jak velkou hodnotu majetkové účasti či akcií nabídne dlužník na úhradu svých závazků. V případě, že by kapitalizace proběhla na úrovni nominální ceny, neovlivnila by výsledek hospodaření a neměla by daňové důsledky¹¹⁰.

3.5.1 Základní účtování

V případě kapitalizace pohledávek není vyžadován znalecký posudek vyhotovený znalcem nebo znaleckým ústavem. Statutární orgán může rozhodnout, že se pro účely určení hodnoty pohledávky použije hodnota pohledávky stanovená obecně uznávaným nezávislým odborníkem za využití obecně uznávaných standardů a zásad oceňování, avšak ne starší než 6 měsíců. Další možností ocenění je použití ocenění pohledávky z účetnictví. O konkrétním postupu oceňování rozhoduje statutární orgán korporace¹¹¹.

V následující tabulce (viz tabulka č. 6, str. 44) je zachycen postup účtování při kapitalizaci pohledávky jak z pohledu vkladatele (akcionáře), tak i z pohledu nabyvatele (akciová společnost). **Vkladatel** ve svém účetnictví eviduje pohledávku za společností

¹⁰⁸ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 164.

¹⁰⁹ REŽŇÁKOVÁ, M. *Řízení platební schopnosti podniku*, str. 101.

¹¹⁰ BAŘINOVÁ, D., VOŽŇÁKOVÁ, I. *Pohledávky právně-daňově-účetně*, str. 40.

¹¹¹ PORTÁL DAŇOVÝCH PORADCŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Kapitalizace pohledávky. dau.cz [online].

na účtu 311 – *Pohledávky z obchodních vztahů* nebo na účtu 315 – *Ostatní pohledávky*. Uplatnění neboli zápočet pohledávky se účtuje na vrub účtu 378 – *Jiné pohledávky* a ve prospěch účtu 311 nebo 315. Po zápisu do obchodního rejstříku vzniká u vkladatele podíl, který se účtuje na vrub příslušného majetkového účtu 06x – *Dlouhodobý finanční majetek* oproti účtu 367 – *Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů*. Nakonec dochází k zápočtu splaceného vkladu na účtech 367 a 378.

Nabyvatel eviduje nesplacený závazek vůči vkladateli na účtu 321 – *Dluhy z obchodních vztahů* nebo na účtu 479 – *Jiné dlouhodobé dluhy*. Se souhlasem valné hromady provede úpis peněžního vkladu na zvýšení základního kapitálu na účet 353 – *Pohledávky za upsaný základní kapitál* vůči účtu 419 – *Změny základního kapitálu*. Zápočet závazku se zaúčtuje na vrub účtu 321 nebo 479 a ve prospěch účtu 353. Jakmile bude proveden zápis do obchodního rejstříku, přeúčtuje se zvýšení základního kapitálu z účtu 419 – *Změny základního kapitálu* na účet 411 – *Základní kapitál*.

Tab. 6: Základní účtování při kapitalizaci pohledávky¹¹².

Pohled vkladatele (akcionář)			Pohled nabyvatele (akciová společnost)		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Počáteční zůstatek	311, 315 / ---		Počáteční zůstatek	--- / 321, 479	
Uplatnění pohledávky (zápočet)	378 / 311, 315		Úpis peněžního vkladu na zvýšení základního kapitálu	353 / 419	
Vznik podílu po zápisu do obchodního rejstříku	06x / 367		Zápočet závazku	321, 479 / 353	
Zápočet splaceného vkladu	367 / 378		Zápis na zvýšení do obchodního rejstříku	419 / 411	

Vkladatel účtuje v podrozvahové evidenci dvě účetní operace:

- 1) Úpis emisního kusu: 7xx / 799 a
- 2) zrušení podrozvahové evidence: 799 / 7xx¹¹³.

¹¹² Vlastní zpracování dle ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*, str. 86 a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

¹¹³ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 165.

3.5.2 Účtování s dopadem na základ daně u vkladatele

Věřitel pohledávky neobdrží při kapitalizaci pohledávky peněžní prostředky, ale získá tak podíl na čistém obchodním jmění dlužníka a dlužník navyšuje svůj základní kapitál. Jak u věřitele (vkladatele, akcionáře), tak i u dlužníka (nabyvatel, akciová společnost) je kapitalizace pohledávky provedená ve jmenovité hodnotě neutrální a účetní operace se účtují rozvahově. Jmenovitá hodnota pohledávek se vede v podrozvahové evidenci. Nicméně u vkladatele mohou vznikat dopady do základu daně, a to v případech kdy:

- byla započtena pohledávka za cenu nižší, než je její jmenovitá hodnota,
- jsou k pohledávce vytvořeny opravné položky a
- je započtena pohledávka z titulu smluvních sankcí¹¹⁴.

V případě, že nabyvatel (akciová společnost, dlužník) uhradí pohledávku v částce vyšší, než je její evidovaná hodnota v účetnictví, vznikne nabyvateli zdanitelný příjem.

Hodnota zápočtu pohledávky je nižší než jmenovitá hodnota pohledávky

Jednou z možností pro zápočet pohledávky je využití úplatně nabyté pohledávky vůči společnosti od třetí osoby. V tomto případě může být pořizovací cena pohledávky nižší než její jmenovitá hodnota. Pokud je tedy pořizovací cena nakoupené pohledávky nižší, než její jmenovitá hodnota, vzniká vkladateli (akcionáři) při peněžitém úpisu (s možností zápočtu takto pořízené pohledávky) současně dopad do základu daně¹¹⁵.

Vkladatel zároveň účtuje v podrozvahové evidenci následující účetní operace:

- 1) Jmenovitá hodnota pohledávky: 7xx / 799
- 2) Upsání emisního kursu: 7xx / 799
- 3) Zrušení podrozvahové evidence: 799 / 7xx¹¹⁶.

U **vkladatele** se vychází ze základního účtování o kapitalizaci pohledávek, nicméně do účtování vstupuje koupě pohledávky od třetí osoby a peněžitý vklad, který je představován rozdílem mezi jmenovitou hodnotou pohledávky a upsaným vkladem

¹¹⁴ PORTÁL DAŇOVÝCH PORADCŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Kapitalizace pohledávky. dau.cz [online].

¹¹⁵ ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*, str. 86.

¹¹⁶ Tamtéž.

a zánik zbytku závazku z titulu zvýšení základního kapitálu započtením rozdílu mezi pořizovací cenou a jmenovitou hodnotou nakoupené pohledávky, který se účtuje ve prospěch účtu 668 – *Ostatní finanční výnosy*.

V účetnictví **nabyvatele** přibyla účetní operace splacení peněžního vkladu (tj. rozdíl mezi hodnotou závazku a upsaným kapitálem), který se účtuje na vrub účtu 221 – *Peněžní prostředky na účtech* a ve prospěch účtu 353 – *Pohledávky za upsaný základní kapitál*.

Tab. 7: Účtování o hodnotě zápočtu pohledávky, která je nižší než jmenovitá hodnota pohledávky¹¹⁷.

Pohled vkladatele (akcionář)			Pohled nabyvatele (akciová společnost)		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Počáteční zůstatek	311, 315 / ---		Počáteční zůstatek	--- / 321, 479	
Koupě pohledávky	311, 315 / 221		Úpis peněžního vkladu na zvýšení základního kapitálu	353 / 419	
Peněžitý vklad (rozdíl mezi jmenovitou hodnotou pohledávky a upsaným vkladem)	378 / 221		Splacení peněžitého vkladu	221 / 353	
Zápočet pohledávky	378 / 311, 315		Zápočet závazku na úhradu pohledávky	321, 479 / 353	
Zánik zbytku závazku	378 / 668		Zápis o zvýšení základního kapitálu do OR	419 / 411	
Vznik podílu po zápisu do OR	06x / 367				
Zápočet splacených vkladů	367 / 378				

U vkladatele se při zániku zbytku závazku z titulu zvýšení základního kapitálu započtením rozdílu mezi pořizovací cenou a jmenovitou hodnotou nakoupené

¹¹⁷ Vlastní zpracování dle ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*, str. 87 – 88 a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

pohledávky zúčtoval tento rozdíl do výnosů. Vkladateli (akcionáři) tak vznikla zároveň povinnost zahrnout tento rozdíl do základu daně z příjmů v období vkladu na zvýšení základního kapitálu¹¹⁸.

K započtení pohledávky existují opravné položky

Předmětem zápočtu může být u vkladatele (akcionáře) i pohledávka vůči společnosti po splatnosti, ke které věřitel (akcionář) vytvořil opravné položky. Tato pohledávka se započte v původní jmenovité (pořizovací) hodnotě, se současným zrušením opravné položky ve prospěch nákladů.

Vkladatel, který vytvořil opravné položky k pohledávce, eviduje tyto zůstatky na účtech 391.1 – *Opravná položka k pohledávkám (zákonná)* a 391.9 – *Opravná položka k pohledávkám (účetní)*. Zrušení zákonných opravných položek se účtuje na vrub účtu 391.1 a ve prospěch nákladového účtu 558 – *Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti*. Při zrušení účetních opravných položek se postupuje obdobně jako u zákonných, účtuje se však ve prospěch nákladového účtu 559 – *Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní činnosti*¹¹⁹.

V podrozvahové evidenci účtuje vkladatel tyto dvě účetní operace:

- 1) Úpis emisního kursu: 7xx / 799 a
- 2) odúčtování v podrozvahové evidenci: 799 / 7xx.

Vkladatel musí ve svém účetnictví zrušit zákonnou opravnou položku. Nesmí však v tomto případě opomenout důležitý rozdíl. Zatímco se u nepeněžitého vkladu pohledávky opravné položky účtují rozvahově (bez dopadu do daňového základu daně), v případě započtení pohledávky s opravnými položkami musí počítat s jejich rozpuštěním ve prospěch nákladů, čímž dojde ke zvýšení základu daně¹²⁰.

U **nabyvatele** se nic nemění, proto postupuje stejně jako v případě základního účtování. Pro nabyvatele (akciovou společnost) je vklad pohledávky daňově nevýhodný, protože

¹¹⁸ ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*, str. 87 – 88 a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

¹¹⁹ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 165.

¹²⁰ DRBOHLAV, J. a POHL, T. *Pohledávky z právního, účetního a daňového pohledu*, str. 196 – 197 a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 25 odst. 1 písm. ze).

si u této pohledávky nemůže uplatnit daňový odpis a ani tvorbu zákonných opravných položek, v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. zc) ZDP¹²¹.

Tab. 8: Účtování o zápočtu pohledávky, ke které existují zákonné opravné položky¹²².

Pohled vkladatele (akcionář)			Pohled nabyvatele (akciová společnost)		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Počáteční zůstatek	311, 315 / --- --- / 391.1 --- / 391.9		Počáteční zůstatek	---	321, 479
Zápočet pohledávky	378 / 311, 315		Úpis peněžního vkladu na zvýšení základního kapitálu	353 / 419	
Zrušení zákonných opravných položek	391.1. / 558D		Zápočet závazku na úhradu pohledávky	321, 479 / 353	
Zrušení účetních opravných položek	391.9 / 559N		Zápis o zvýšení základního kapitálu do OR	419 / 411	
Vznik podílu zápisem do OR	06x / 367				
Zápočet splacených vkladů	367 / 378				

Zákonná opravná položka je daňově účinná dle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP. Oproti tomu zrušení účetní opravné položky je nákladem, kterým lze snížit základ daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 3. ZDP. Tvorba účetní opravné položky je nákladem, který nelze uznat za výdaj (náklad) k vynaložení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely, proto je tento náklad položkou zvyšující základ daně dle § 25 odst. 1 písm. v) ZDP.

Je započtena pohledávka z titulu smluvních sankcí

Samotným vznikem (zaúčtováním) pohledávky u **vkladatele** z titulu smluvní sankce na výnosový účet 644 – *Smluvní pokuty a úroky z prodlení* nedochází ke vzniku

¹²¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p. p., § 25 odst. 1 písm. zc).

¹²² ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 167.

zdanitelného výnosu. Započtením pohledávky však došlo k její úhradě, proto se částka zaúčtovaná na účtu 644 stává součástí základu daně.

Nabyvatel zaúčtuje došlou fakturu z titulu smluvní sankce na nákladový účet 544 - *Smluvní pokuty a úroky z prodlení* a ve prospěch účtu 321 – *Dluhy z obchodních vztahů*.

V následující tabulce je zachycen postup zaúčtování jednotlivých účetních operací z pohledu vkladatele i nabyvatele, pokud je započtena pohledávka z titulu smluvních sankcí (viz Tab. 9, str. 49).

Tab. 9: Účtování o zápočtu pohledávky z titulu smluvních sankcí¹²³.

Pohled vkladatele (akcionář)			Pohled nabyvatele (akciová společnost)		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Vystavená faktura na smluvní pokutu	311, 315 / 644		Došlá faktura na smluvní pokutu	544 / 321	
Úpis akcií	378 / 367		Úpis peněžního vkladu na zvýšení ZK	353 / 419	
Zápočet pohledávky	367 / 311, 315		Zápočet závazku	321 / 353	
Vznik vkladu po zápisu do OR	06x / 378		Zápis na zvýšení do obchodního rejstříku	419 / 411	

Jelikož došlo u **vkladatele** k započtení pohledávky se závazkem, čímž došlo k úhradě smluvní pokuty, proto tato částka zvyšuje daňový základ u vkladatele podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 6 ZDP.

U **nabyvatele** došlo k započtení závazku s pohledávkou, a současně i k úhradě smluvní pokuty, proto tato částka snižuje u nabyvatele základ daně podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 ZDP.

V případě, že by účetní cena vkladu, s ohledem na závazky předcházející současně se vkladem, dosáhla záporných hodnot, je na účtech cenných papírů a podílů nulové ocenění a rozdíl je zúčtován do výnosů¹²⁴.

¹²³ Vlastní zpracování dle PORTÁL DAŇOVÝCH PORADČŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Kapitalizace pohledávky. dau.cz [online].

4 PRÁVNÍ ÚPRAVA DRŽBY PODÍLU

Ke dni účetní závěrky přeceňuje účetní jednotka svůj majetek a závazky. Při ocenění cenných papírů a podílů se využívá ocenění metodou ekvivalence nebo reálnou hodnotou. Z důvodu zaměření diplomové práce, především na držbu podílu ve vztahu mateřská a dceřiná společnost, bude v této kapitole abstrahováno od podrobného oceňování podílů a cenných papírů reálnou hodnotou.

S držbou podílu souvisí i mnohá úskalí, se kterými je nutné kalkulovat při ošetření především daňových záležitostí. Jedná se například o splnění nebo nesplnění podmínek pro osvobození od daně z příjmů ve vztahu mateřská a dceřiná společnost, přičemž s osvobozením příjmů souvisí i nemožnost uplatnit si související náklady.

4.1 Oceňování podílů a cenných papírů po dobu držby

Při oceňování je nutné rozlišovat krátkodobé a dlouhodobé majetkové cenné papíry. Ke dni sestavení účetní závěrky se krátkodobé majetkové cenné papíry ocení reálnou hodnotou. U oceňování dlouhodobých majetkových cenných papírů v rámci účetní závěrky existují dvě metody ocenění. Jmenovitě se jedná o ocenění metodou ekvivalence a ocenění reálnou hodnotou¹²⁵.

V ustanovení § 7 odst. 2 ZÚ je stanoveno, že účetnictví podává věrný a poctivý obraz. Zobrazení je poctivé, pokud účetní jednotka použije účetní metody takovým způsobem, který vede k dosažení věrnosti. *„Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá*¹²⁶. Jinými slovy: *„pokud je ocenění ekvivalencí významně odchylné od ocenění pořizovacími cenami v účetnictví, účetní jednotka ztrácí možnost volby a je povinna aplikovat u všech podílů ve skupině podílů s rozhodujícím vlivem nebo pod podstatným vlivem ocenění ekvivalencí*¹²⁷.

¹²⁴ Český účetní standard pro podnikatele č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek, bod 3.2.

¹²⁵ Český účetní standard pro podnikatele č. 008 – Operace s cennými papíry a podíly.

¹²⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p., § 7 odst. 2.

¹²⁷ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 57.

4.1.1 Ocenění ekvivalencí

Metodu ekvivalence neboli protihodnotu vlastního kapitálu lze aplikovat v případě vlastnictví podílu, který představuje nejméně 20 % hlasovacích práv. Ocenění ekvivalencí je možnost a nikoliv povinnost. Jedná se o majetkové účasti, které jsou vedené na účtech 061 – *Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba* nebo 062 – *Podíly – podstatný vliv*, a které představují účast ve společnosti s rozhodujícím nebo podstatným vlivem. Přecenění majetkových účastí ekvivalencí se provádí k datu účetní závěrky. Toto přecenění se týká pořizovací ceny majetkové účasti, která se k rozvahovému dni upraví na hodnotu, která odpovídá míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu ve společnosti, v níž tato účetní jednotka drží podíl¹²⁸. Pokud se účetní jednotka rozhodne použít uvedený způsob ocenění, musí jej použít pro ocenění všech takových podílů¹²⁹.

Ocenění ekvivalencí se provádí rozvahově, prostřednictvím účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy*, účtuje se tedy na účet 414 – *Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů*, současně s majetkovým účtem 061 pro rozhodující vliv nebo účtem 062 pro rozhodující vliv¹³⁰.

Tab. 10: Účtování – metoda ekvivalence¹³¹.

Účetní operace	MD	Dal
Počáteční stav – pořizovací cena podílu	061, 062	---
Snížení ocenění vlivem přecenění ekvivalencí	414	061, 062
Zvýšení ocenění vlivem přecenění ekvivalencí	061, 062	414

Snížit hodnotu přeceňovaného podílu lze nejvýše do hodnoty nula, nikdy není možné, aby byla hodnota podílu záporná¹³².

¹²⁸ Může se jednat například o díl vlastního kapitálu, který si mateřská společnost přenesla do svého účetnictví z účetnictví dceřiné společnosti.

¹²⁹ ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*, str. 166 – 167 a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

¹³⁰ Český účetní standard pro podnikatele č. 008 – Operace s cennými papíry a podíly a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

¹³¹ Vlastní zpracování dle ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*, str. 167 a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

¹³² ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 57.

Ocenění pořizovací cenou s případnou opravnou položkou

V případě, že se významně neodchyluje ocenění podílu ve skupině podílů s rozhodujícím a podstatným vlivem v účetnictví například ekvivalencí, může účetní jednotka použít ocenění pořizovací hodnotou, kterou stanovuje § 26 odst. 3 ZÚ. Nicméně se stejně jako u všech ostatních druhů majetku musí zkoumat hodnota k rozvahovému dni. V případě, že je skutečná hodnota nižší, než je hodnota v účetnictví, vytvoří účetní jednotka opravnou položku, která sníží hodnotu finančního majetku až na hodnotu nula a tím je snížen samotný vlastní kapitál účetní jednotky. Opravnou položku na zvýšení hodnoty finančního majetku nelze tvořit¹³³.

Opravnou položku účetní jednotka zaúčtuje na vrub účtu 579 – *Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti* a ve prospěch účtu 096 – *Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku*¹³⁴. S ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. zc) ZDP se tvorba opravné položky nepovažuje za náklad, který lze uznat pro daňové účely k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Tab. 11: Účtování – ocenění pořizovací cenou s opravnou položkou¹³⁵.

Účetní operace	MD	Dal
Počáteční stav – pořizovací cena podílu	061, 062	---
Tvorba opravné položky	579N	096

4.1.2 Ocenění reálnou hodnotou

Na reálnou hodnotu se podle § 27 odst. 1 ZÚ přeceňují cenné papíry k obchodování, ostatní cenné papíry a deriváty. Ocenění reálnou hodnotou se neprovádí u cenných papírů držených do splatnosti, u dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, u cenných papírů představujících účast v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem a u cenných papírů emitovaných účetní jednotkou. Účetní jednotky mohou reálnou hodnotou oceňovat i častěji, než jen k okamžiku účetní závěrky.¹³⁶ V ustanovení § 27 odst. 4 ZÚ je stanoveno, že pro účely

¹³³ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 58.

¹³⁴ Tamtéž, str. 60.

¹³⁵ Vlastní zpracování dle ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 60.

¹³⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p., § 27 odst. 1 a 2.

tohoto zákona se reálná hodnota stanoví na úrovni tržní ceny, oceněním kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, případně se provede ocenění podle zvláštních právních předpisů¹³⁷.

Tržní hodnota

Tržní hodnota se definuje jako hodnota, která je vyhlášena na tuzemské nebo zahraniční burze nebo na jiném regulovaném trhu. Dnem vyhlášení se myslí den účetní závěrky, nebo den, ke kterému se ocenění provádí, nikdy se však nesmí jednat o následující den¹³⁸.

Ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce

Ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce se použije v případě, pokud není k dispozici tržní hodnota, nebo pokud nedostatečně představuje reálnou hodnotu. Metody ocenění při použití odhadu nebo posudku musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě¹³⁹.

Ocenění podle zvláštních právních předpisů

Pokud nelze stanovit ocenění prostřednictvím tržní hodnoty nebo kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, použije účetní jednotka ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů¹⁴⁰.

Není-li možné nebo bylo by to neúměrně finančně náročné stanovit reálnou hodnotu zmíněnými způsoby, může účetní jednotka ve výjimečných případech použít pro snížení hodnoty majetku opravné položky. Opravné položky představují významný nástroj pro zpřesnění pořizovací ceny cenných papírů v těch případech, kdy není možné objektivně stanovit jejich reálnou hodnotu¹⁴¹.

Akcie a kmenové listy se oceňují reálnou hodnotou, pokud nepředstavují účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem. Pokud jsou akcie zachyceny na účtu 063 - *Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly*, tedy se záměrem držet cenné papíry po dobu delší než jeden rok a podíl na hlasovacích právech nedosáhne 20 %, použije se

¹³⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p., § 27 odst. 4.

¹³⁸ ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*, str. 160.

¹³⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p., § 27 odst. 4 písm. b).

¹⁴⁰ Tamtéž, § 27 odst. 4 písm. c).

¹⁴¹ ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*, str. 160 – 161.

ocenění reálnou hodnotou. V tomto případě se přecenění na reálnou hodnotu účtuje na účet 414 – *Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů* oproti účtu 063 – *Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly*¹⁴².

Tab. 12: Účtování – ocenění reálnou hodnotou¹⁴³.

Účetní operace	MD	Dal
Počáteční stav – pořizovací cena podílu	063	---
Snížení ocenění vlivem přecenění reálnou hodnotou	414	063
Zvýšení ocenění vlivem přecenění reálnou hodnotou	063	414

4.2 Příjmy plynoucí z držby podílu na kapitálových společnostech

Z držby podílu v obchodní korporaci mohou plynout příjmy různého charakteru s rozdílným způsobem zdanění. Akcionář má právo na podíl na zisku a na podíl na likvidačním zůstatku.

Ze vztahu mateřská a dceřiná společnost plynou dividendy a jiné podíly na zisku, které jsou obecně osvobozeny od daně z příjmů, přičemž osvobození se řídí úpravou v ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) a zi), § 19 odst. 3 a související ZDP.

4.2.1 Rozdělení výsledku hospodaření

Do působnosti valné hromady náleží rozhodnutí o rozdělení zisku nebo jiných vlastních zdrojů, nebo o úhradě ztráty. V § 34 ZOK jsou podmínky rozdělení zisku stanoveny následovně:

- podíl na zisku se stanovuje na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky, kterou schválil nejvyšší orgán obchodní korporace, přičemž podíl lze rozdělit pouze mezi společníky, nestanoví-li společenská smlouva jinak,
- v kapitálových společnostech je podíl na zisku splatný do 3 měsíců ode dne, kdy bylo přijato rozhodnutí nejvyššího orgánu korporace o jeho rozdělení, nestanoví-li společenská smlouva jinak,

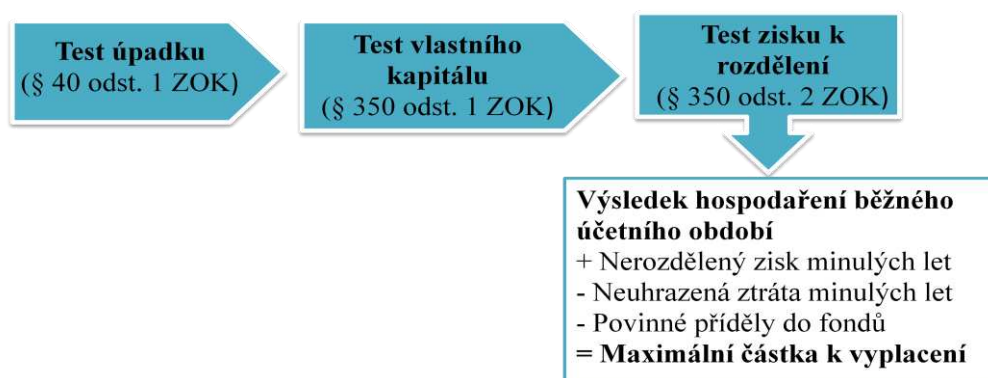
¹⁴² ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*, str. 165 – 166 a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

¹⁴³ Vlastní zpracování dle tamtéž, str. 166.

- o vyplacení podílu na zisku rozhoduje statutární orgán, pokud je rozdělení v rozporu se zákonem, podíly se nevyplatí. V případě, že členové statutárního orgánu s rozdělením podílu na zisku souhlasili i přes rozpor se zákonem, nejednali tak s péčí řádného hospodáře¹⁴⁴.

Při rozdělování vlastního kapitálu, v tomto případě zisku, je nutné dodržet podmínky stanovené v § 40 odst. 1 a § 350 odst. 1 a 2 ZOK a dále je nutné provést určité testy na možnost rozdělení zisku (viz Obr. 4: Testy na možnost rozdělení zisku).

Obr. 4: Testy na možnost rozdělení zisku¹⁴⁵.



Test úpadku (§ 40 odst. 1 ZOK)

Obchodní korporace nesmí vyplatit zisk nebo prostředky z jiných vlastních zdrojů, ani na ně vyplácet zálohy, pokud by tím společnosti přivodila úpadek podle jiného právního předpisu¹⁴⁶. Při rozhodování o stanovení výše podílu na zisku by obchodní korporace měla mimo jiné brát v úvahu i očekávaný vývoj hospodaření do konce účetního období a nepřivodit si tak výplatou úpadek podle insolvenčního zákona. Ve smyslu insolvenčního zákona je obchodní korporace v úpadku, pokud má více věřitelů a peněžité závazky po dobu delší než 30 dnů po lhůtě splatnosti, které není schopna plnit, nebo pokud má společnost více věřitelů a souhrn jejích závazků převyšuje hodnotu majetku, tzn., že je v platební neschopnosti nebo předlužena. Provedení testu úpadku představuje ochranu směřující k tomu, aby korporace byly schopny plnit své dluhy, nepřiváděly věřitele do druhotné platební neschopnosti a neohrožovaly fungování hospodářského styku¹⁴⁷.

¹⁴⁴ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 421 a 34.

¹⁴⁵ Vlastní zpracování dle SKÁLOVÁ J., *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 51.

¹⁴⁶ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 40 odst. 1.

¹⁴⁷ SKÁLOVÁ, J., *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 51 – 52.

Test vlastního kapitálu (§ 350 odst. 1 ZOK)

Dále společnost nesmí rozdělit zisk ani jiné vlastní zdroje mezi akcionáře, pokud se ke dni skončení posledního účetního období vlastní kapitál stanovený z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo vlastní kapitál po tomto rozdělení sníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle zákona o obchodních korporacích rozdělit mezi akcionáře¹⁴⁸.

Test zisku k rozdělení (§ 350 odst. 2 ZOK)

Částka k rozdělení mezi akcionáře nesmí překročit výši výsledku hospodaření posledního skončeného účetního období, a která je zvýšená o nerozdělený zisk z předchozích období a snižena o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů v souladu se zákonem a stanovami společnosti¹⁴⁹.

4.2.2 Účtování při rozdělení zisku

Účetní zisk (případně ztráta) se na začátku nového účetního období převede pomocí účtu 701 – *Počáteční účet rozvažný* a na vrub účtu 431 – *Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení*. Účet 431 je určen k rozdělení účetního zisku nebo k vypořádání účetní ztráty. Bez rozhodnutí valné hromady nelze o rozdělení výsledku hospodaření účtovat. Podkladem pro účtování je doložení zápisu z valné hromady. Tento účet nesmí mít na konci účetního období, ve kterém se o něm rozhoduje, zůstatek. Není-li k datu uzavření účetních knih rozhodnuto o použití výsledku hospodaření, převede se zůstatek na účtu 431 ve prospěch příslušného účtu 428 – *Nerozdělený zisk minulých let* nebo na vrub účtu 429 – *Neuhrazená ztráta minulých let*¹⁵⁰. Ztráta může být uhrazena (zúčtována) z rezervního fondu, z nerozděleného zisku minulých let, z ostatních kapitálových fondů či dalších disponibilních fondů¹⁵¹.

V následující tabulce jsou zachyceny možné způsoby rozdělení zisku (viz Tab. 13, str. 57).

¹⁴⁸ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p., § 350 odst. 1.

¹⁴⁹ Tamtéž, § 350 odst. 2.

¹⁵⁰ ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*, str. 206 – 207 a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

¹⁵¹ SKÁLOVÁ, J., *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 48.

Tab. 13: Účtování při rozdělení zisku¹⁵².

Účetní operace - rozdělení	MD	Dal		MD	Dal
Převod zisku k rozdělení	701	431	Převod ztráty	431	701
Do rezervního fondu	431	421	Nerozdělená ztráta	429	431
Do statutárních fondů	431	423			
Do ostatních fondů	431	427			
Závazky ke společníkům	431	364			
Jiné závazky	431	379			
Nerozdělený zisk min. let	431	428			
Změny základního kapitálu	431	419			
Základní kapitál	411	419			

4.2.3 Záloha na výplatu podílu na zisku

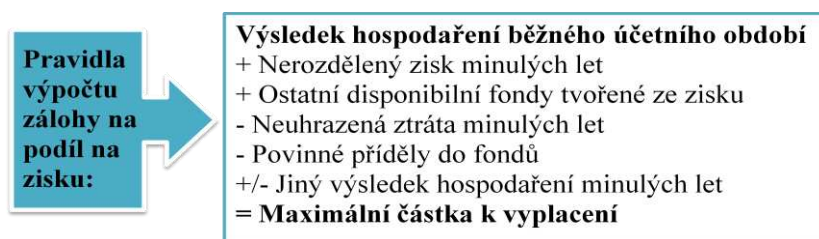
Obdobně jako u rozdělení výsledku hospodaření, se i u záloh na výplatu podílu na zisku musí splnit předpoklady stanovené v § 40 ZOK. Mezi předpoklady patří:

- obchodní korporace nesmí vyplatit zálohy na podíl na zisku, pokud by si tím přivodila úpadek (pokud by odliv peněžních prostředků ohrozil likviditu a solventnost společnosti),
- zálohu lze vyplatit pouze na základě mezitímní účetní závěrky, která má prokázat, že obchodní korporace má dostatek prostředků na výplatu,
- záloha nemůže být vyšší, než kolik činí součet výsledku hospodaření běžného účetního období, nerozděleného zisku z minulých let a ostatních fondů ze zisku snížený o neuhrazenou ztrátu z minulých let a povinné příděly do rezervních fondů. Tento předpoklad omezuje maximální výši zálohy na podíl na zisku (viz Obr. 5, str. 58),
- k výplatě zálohy obchodní korporace nemůže použít rezervní fondy, které jsou tvořeny k jiným účelům, ani vlastní zdroje, které jsou účelově vázány, a jejichž účet není obchodní korporace oprávněna měnit¹⁵³.

¹⁵² Vlastní zpracování dle ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*, str. 207 a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

¹⁵³ SKÁLOVÁ, J., *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 60 – 61.

Obr. 5: Pravidla výpočtu zálohy na podíl na zisku¹⁵⁴.



Ve světle judikatury se zálohy na podíl na zisku u dceřiné společnosti vykazují na účtu 432 – *Zálohy na podíly na zisku*. Na základě mezitímní účetní závěrky se rozhodnutí o výplatě účtuje na vrub účtu 432 a ve prospěch účtu 364 - *Dluhy ke společníkům obchodní korporace při rozdělování zisku*. Pokud se nejedná o osvobozený příjem, dopadá na tento příjem srážková daň, která se účtuje na účtu 342 – *Ostatní přímé daně*. U mateřské společnosti je podrozvaha doporučená, nikoliv však povinná. Přijatou zálohu eviduje na účtu 221 – *Peněžní prostředky na účtech* a na účtu 665 – *Výnosy z finančního majetku*¹⁵⁵.

Tab. 14: Účtování zálohy na podíl na zisku¹⁵⁶.

Pohled dceřiné společnosti (výplata zálohy)			Pohled mateřské společnosti (příjemce zálohy)		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Rozhodnutí o výplatě	432 / 364		Zúčtování podmíněné pohledávky do podrozvahy	7xx / 799	
Srážková daň	364 / 342		Příjem zálohy	221 / 665	
Výplata zálohy	364 / 221		Zrušení podmíněné pohledávky v podrozvaze	799 / 7xx	
Úhrada srážkové daně	342 / 221				

¹⁵⁴ Vlastní zpracování dle SKÁLOVÁ, J., *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*, str. 61.

¹⁵⁵ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 227 a Český účetní standard č. 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky, bod 3.1.12. a č. 019 – Náklady a výnosy, bod 4.6.4.

¹⁵⁶ Vlastní zpracování dle tamtéž.

4.2.4 Osvobození příjmů

V návaznosti na směrnici č. 2011/96/EU o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států je od daně z příjmů osvobozeno několik titulů, které vznikají mezi společnostmi, které se označují jako mateřská a dceřiná společnost. Osvobození vzniká pouze při splnění určitých podmínek v § 19 ZDP, přičemž tato část bude zaměřena na osvobození příjmů z dividend¹⁵⁷.

Pro účely osvobození od daně z příjmů se za ***mateřskou společnost*** považuje obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky nebo daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, má předepsanou právní formu a ve svém obchodním majetku má alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné korporace, který drží nepřetržitě po dobu nejméně 12 měsíců. ***Dceřinou společností*** je obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky nebo daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, má předepsanou právní formu a na jejím základním kapitálu má mateřská společnost nepřetržitě po dobu nejméně 12 měsíců podíl ve výši alespoň 10 %¹⁵⁸.

Důležitou součástí ZDP je ustanovení v § 19 odst. 4, ve kterém je stanoveno, že si obchodní korporace může pro příjmy uvedené v § 19 odst. 1 písm. ze), zf) a zi) a odstavce 9 ZDP uplatnit osvobození dříve. Osvobození lze uplatnit při splnění podmínky 10% podílu na základním kapitálu, i před splněním podmínky 12 měsíců nepřetržitého trvání, avšak následně musí být tato podmínka splněna. Nebude-li splněna minimální výše podílu 10 % na základním kapitálu nepřetržitě po dobu nejméně 12 měsíců, posuzuje se osvobození od daně jako nesplnění daňové povinnosti ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které bylo osvobození od daně uplatněno a nesplnění povinnosti plátce daně, přičemž se postupuje podle § 38s ZDP. Osvobození podle § 19 odst. 1 písm. ze) a zi) a podle odstavce 9 ZDP lze uplatnit, pokud příjemce příjmu z podílu na zisku nebo z převodu podílu je jejich skutečný vlastník¹⁵⁹.

¹⁵⁷ SMĚRNICE RADY 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepřacované vydání) a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 19.

¹⁵⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 19 odst. 3.

¹⁵⁹ Tamtéž, § 19 odst. 4 a 6.

Tab. 15: Přehled osvobozených příjmů u mateřské společnosti¹⁶⁰.

Ustanovení ZDP	Text
§ 19 odst. 1 písm. ze)	Příjmy z podílu na zisku, které vyplácí dceřiná společnost (rezident České republiky) mateřské společnosti. Příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi (rezidentovi ČR) nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie.
§ 19 odst. 1 písm. zf)	Příjmy mateřské společnosti při snížení základního kapitálu dceřiné společnosti, a to nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů, byl-li zdrojem zvýšení zisk společnosti nebo fond vytvořený ze zisku.
§ 19 odst. 1 písm. zi)	Příjmy z podílu na zisku, které plynou mateřské společnosti (rezidentu ČR, stále provozovně umístěné na území ČR) od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu. Toto se nevztahuje na podíly na likvidačním zůstatku, vypořádací podíly a podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci. A dále na podíly na zisku, pokud má dceřiná společnost možnost snížit o ně základ daně.

V pokynu GŘ D-22 je k ustanovením § 19 odst. 1 písm. ze) a zi) uvedeno, že:

1. okamžikem, ke kterému se provádí posuzování splnění podmínek pro osvobození podílů na zisku, které vyplácí dceřiná společnost, je den rozhodnutí valné hromady české dceřiné společnosti o výplatě podílů a záloh na zisku nebo den rozhodný pro určení osob majících právo na podíl či zálohy na zisku, pokud je v souladu se zákonem o obchodních korporacích, valnou hromadou rozhodnuto o výplatě. To platí i v případě postoupení samostatně převoditelného práva.
2. Vyloučení osvobození příjmů v případě, že se jedná o dceřinou společnost v likvidaci, se použije na příjmy, o jejichž výplatě rozhodla valná hromada nebo

¹⁶⁰ Vlastní zpracování dle zákona o č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p., § 19 odst. 1.

jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, po vstupu této dceřiné společnosti do likvidace.

3. Osvobození se nepoužije, pokud valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, rozhodl o jejich výplatě ještě před získáním požadovaného minimálního podílu na základním kapitálu, přestože je minimální podíl získán před jejich skutečnou výplatou.
4. Při splnění podmínek k § 19 odst. 3 a 4, lze příjem podle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP osvobodit i následující plnění plynoucí do zahraničí ze zdrojů na území ČR, které pro své účely posuzuje jako podíly na zisku (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP. Jedná se o zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu a úroky, které se neuznávají jako náklad¹⁶¹.

K osvobození od daně z příjmů se vztahuje i ustanovení § 19 odst. 11 ZDP, ve kterém je stanoveno, že osvobození nelze uplatnit, pokud:

- a) je mateřská nebo dceřiná společnost osvobozena od daně z příjmů právnických osob nebo obdobné daně,
- b) si může zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od daně z příjmů právnických osob nebo obdobné daně,
- c) podléhá dani z příjmů právnických osob nebo obdobné daně, na kterou dopadá sazba daně ve výši 0 %¹⁶².

4.2.5 Neosvobozené příjmy

Pokud plynou poplatníkovi (rezidentovi ČR z území ČR) příjmy z podílů na zisku, podléhá tento příjem srážkové dani v souladu s ustanovením § 36 odst. 2 písm. a) ZDP, a to ve výši 15 %, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené. Srážku daně je povinen provést podle ustanovení § 38d odst. 2 plátce daně při výplatě, avšak nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byla schválena účetní závěrka a bylo rozhodnuto o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty. Plátce je povinen sraženou daň odvést místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen srážku provést. Má-li

¹⁶¹ Pokyn GFŘ D-22 k § 19 odst. 1 písm. ze) až zi).

¹⁶² Zákona o č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p., § 19 odst. 11.

plátce povinnost podat daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období, je povinen odvést daň správci daně nejpozději do termínu pro podání tohoto přiznání. O tuto srážkovou daň sníží plátce poplatníkovi výplatu příjmu. Daňová povinnost poplatníka se tak považuje za splněnou a získaný příjem se, jedná-li se o právnickou osobu, v souladu s ustanovení § 23 odst. 4 písm. a) ZDP nezahrnuje do základu daně¹⁶³.

V případě výplaty podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobných plnění mateřské společnosti (rezident ČR, sídlo na území ČR) plynoucí od dceřiné společnosti ze zdrojů v zahraničí, zahrne tyto příjmy mateřská společnost včetně sražené daně v zahraničí do samostatného základu daně podle ustanovení § 20b ZDP. Do samostatného základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně. Na samostatný základ daně dopadá 15% sazba daně dle § 21 odst. 4¹⁶⁴.

4.3 Náklady mateřské společnosti související s držbou podílů u dceřiné společnosti

Pokud jde o vztah mateřské a dceřiné společnosti z pohledu daně z příjmů, je nutné věnovat pozornost neuznatelnosti nákladů, které mateřská společnost vynakládá v souvislosti s držbou podílu v dceřiné společnosti. Důvodem pro daňovou neuznatelnost nákladů spojených s držbou podílu je to, že výnosy, které z držby podílu plynou (např. dividendy, výnosy z prodeje atd.), jsou obecně osvobozeny od daně z příjmů. Omezení se týká přímých i nepřímých nákladů¹⁶⁵.

Podle § 25 odst. 1 ZDP nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje (náklady) mateřské společnosti, které souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrového finančního nástroje, který byl přijat v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu, se považují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěrový finanční nástroj přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěrový finanční nástroj s držbou podílu v dceřiné společnosti nesouvisí. Případné režijní, tedy nepřímé náklady,

¹⁶³ MIRČEVSKÁ, D. *Kapitálové společnosti – daně, účetnictví, právo*, str. 120.

¹⁶⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 20b, odst. 1 a § 21 odst. 4.

¹⁶⁵ BURIAN PARTNER CONSULTING. Vztahy mateřské a dceřiné společnosti z daňového hlediska. Burianpartner.cz [online].

které souvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti, se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší¹⁶⁶.

Podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP nejsou výdaje mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti daňově uznatelné pouze po dobu držby podílu v dceřiné společnosti (v případě přeměn korporací do rozhodného dne). Výdaje, které přísluší dceřiné společnosti, které ale v určitých případech hradí mateřská společnost, se nezahrnují pod režim nákladů mateřské společnosti podle výše uvedeného ustanovení vzhledem k tomu, že se v tomto případě nejedná o náklady mateřské společnosti, a tudíž ani o náklady související s držbou podílu¹⁶⁷.

4.3.1 Přímé náklady

V pokynu Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) D-22 *k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů* k § 25 v bodě 12., se za výdaje mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, kromě úroků z úvěrových finančních nástrojů přímo souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti, považují také výdaje, které jsou zde uvedeny demonstrativně.

- Pokud mateřská společnost vlastní v dceřiné společnosti 100% podíl, považují se za výdaje související s držbou výdaje na výkon působnosti valné hromady dceřiné společnosti mateřskou společností,
- výdaje spojené s účastí zaměstnance mateřské společnosti, který je zároveň i orgánem nebo členem orgánů dceřiné společnosti, na jednání těchto orgánů nebo na valné hromadě dceřiné společnosti,
- výdaje na účast osoby zmocněné k jednání za akcionáře, který na jednání valné hromady dceřiné společnosti představuje mateřskou společnost,
- jiné náklady na uplatnění akcionářských práv¹⁶⁸.

¹⁶⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 25 odst. 1 písm. zk).

¹⁶⁷ Pokyn GFŘ D-22 k § 25 bod 15.

¹⁶⁸ Pokyn GFŘ D-22 k § 25 bod 12.

V pokynu D-22 k § 25 v bodě 13. se mezi výdaje výlučně související s výkonem práva společníka (akcionáře) dceřiné společnosti, které mohou být k držbě konkrétního podílu přímo přiřaditelné, řadí zejména:

- cestovní výdaje, výdaje na pracovní volno příslušných zaměstnanců, odměna osoby zmocněné k jednání za akcionáře, pouze pokud se tyto výdaje vztahují k činnostem vyjmenovaným v bodě 12.,
- správní poplatky za vedení majetkového účtu, poplatek za archivní, informační a obchodní služby,
- odměny organizátorovi regulovaného trhu s investičními nástroji, znalcům, obchodníkům s cennými papíry, inzerce, poplatky centrálnímu depozitáři a další, pokud souvisí s nabídkou převzetí podle jiného právního předpisu¹⁶⁹.

4.3.2 Nepřímé náklady

Nepřímé náklady, které souvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti, se pro účely tohoto ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) omezují výší 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijní (nepřímých) nákladů je nižší. V pokynu D-22 k § 25 bod 14. se za nepřímé (režijní) výdaje považuje poměrná část nákladů mateřské společnosti souvisejících s výkonem práv akcionářů (společníků), které souvisí jednak s držbou podílu a jednak i s ostatními činnostmi společnosti. Jedná se zejména o:

- poměrnou část cestovních výdajů, výdaje na pracovní volno příslušných zaměstnanců, mzdy a odměny osobě zmocněné k jednání za akcionáře, pouze pokud se tyto činnosti vztahují k bodu 12.,
- výdaje na řízení dceřiné společnosti vynaložené mateřskou společností,
- výdaje na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledků veškeré činnosti dceřiné společnosti a o stavu majetku v této společnosti,
- výdaje na telefonické nebo písemné spojení mezi příslušnou osobou a dceřinou společností¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Pokyn GFŘ D-22 k § 25 bod 13.

¹⁷⁰ Tamtéž.

„Poplatník může prokázat skutečnou výši režijních (nepřímých) nákladů založenou na vhodném ekonomicky zdůvodnitelném kritériu; přitom způsob stanovení výše daňově uznatelných režijních (nepřímých) nákladů souvisejících s držbou podílu v konkrétní dceřiné společnosti zvolený v jednom zdaňovacím období lze v následujícím zdaňovacím období změnit¹⁷¹.“

¹⁷¹ Pokyn GFŘ D-22 k § 25 bod 13.

5 PRÁVNÍ ÚPRAVA PRODEJE OBCHODNÍHO PODÍLU

Pro převod akcií není nutná písemná podoba smlouvy, ale postačí fyzické předání cenného papíru a vyznačení převodu rubopisem. V případě, že není písemná smlouva, je vhodné vyhotovit oznámení o změně akcionáře, na které se vyznačí převodce, nabyvatel a identifikace převáděných akcií¹⁷².

V případě **převodu akcie na jméno** se pro účinnost převodu vůči společnosti vyžaduje oznámení o změně osoby akcionáře společnosti a předložení akcie na jméno. Stanovy společnosti mohou převoditelnost akcií na jméno omezit, nesmí je však vyloučit. Oproti tomu je **akcie na majitele převoditelná** neomezeně. Tyto akcie mohou být vydány pouze jako zaknihovaný nebo imobilizovaný cenný papír. Vlastnické právo k akciím na majitele se nabývá zápisem zaknihované cenného papíru na účet vlastníka¹⁷³.

5.1 Oceňování podílů a cenných papírů při prodeji (úbytku)

Z § 25 odst. 4 ZÚ vyplývá, že u stejného druhu zásob a cenných papírů se za způsob ocenění považuje i ocenění cenou, která vyplyne z ocenění jejich úbytků cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo způsobem, kdy se první cena pro ocenění majetku použije jako první cena pro ocenění úbytku majetku (tzv. metoda FIFO)¹⁷⁴. Pro použití těchto způsobů ocenění při úbytku, musí účetní jednotka evidovat cenné papíry podle jednotlivých druhů v analytické evidenci¹⁷⁵.

5.2 Účtování při prodeji cenných papírů

Převodce, který je účetní jednotkou, zaúčtuje úbytek cenných papírů v pořizovací, resp. v reálné ceně na vrub nákladového účtu 561 - *Prodané cenné papíry a podíly* a ve prospěch účtové skupiny 06 – *Dlouhodobý finanční majetek*. Výnos z prodeje cenných papírů a podílů se účtuje prostřednictvím výnosového účtu 661 – *Tržby z prodeje cenných papírů a podílů* oproti účtu pohledávky 315 – *Ostatní pohledávky* nebo

¹⁷² ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 72.

¹⁷³ Tamtéž.

¹⁷⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p. p., § 25 odst. 4.

¹⁷⁵ ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*, str. 171 a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

378 - Jiné pohledávky, v účtové skupině 21 – Peněžní prostředky v pokladně nebo 22 - Peněžní prostředky na účtech¹⁷⁶. Tento postup se použije také v případě prodeje cenného papíru oceněného reálnou hodnotou.

Při prodeji (nebo jiném úbytku) cenných papírů a podílů se zúčtovaný rozdíl na účtu 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů zruší souvztažně s analytickým účtem příslušného účtu majetkové účasti ve skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek. Na vrub nákladů se účtuje pouze cena podílu, za kterou byla prvotně majetková účast pořízena (nabývací cena podílu)¹⁷⁷.

Tab. 16: Účtování o prodeji podílu¹⁷⁸.

Účetní případ	MD	Dal
Počáteční stav	06x	---
Ocenění podílu ekvivalencí (zvýšení)	06x	414
Následující účetní období		
Prodej celého podílu	221, 222, 315, 378	661
Vyřazení podílu	561	06x
Zúčtování oceňovacího rozdílu	414	06x

5.3 Osvobození převodu mezi mateřskou a dceřinou společností

Při prodeji obchodního podílu v kapitálové společnosti je nutné brát v potaz, že do § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP bylo začleněno osvobození příjmů z převodu podílů vlastněných mateřskou společností v dceřiné společnosti. Nejprve je třeba testovat, zdali prodávající společnost splňuje podmínky uvedené v § 19 odst. 3 písm. a) a b) ZDP pro mateřskou společnost. Osvobození je uplatňováno u příjmů z převodu cenných papírů a podílů, které plynou mateřské společnosti od dceřiné společnosti. Na osvobození dopadají stejné podmínky, jako v případě osvobození podílů na zisku vyplácených mateřské společnosti dceřinou společností (viz kapitola 4.2.4 Osvobození příjmů). Základní podmínkou je, že není dceřiná společnost v likvidaci. Pokud je příjem

¹⁷⁶ ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy, bod 3.8.1. a bod 4.6.1.

¹⁷⁷ PORTÁL DAŇOVÝCH PORADČŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Finanční majetek (cenné papíry a podíly), 6. část. dau.cz [online] a VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele.

¹⁷⁸ Vlastní zpracování dle tamtéž.

z prodeje podílu osvobozen od daně z příjmů, považuje se související náklad za daňově neuznatelnou položku¹⁷⁹.

5.4 Daňové souvislosti

Samotné zachycení prodeje cenných papírů v účetnictví nepředstavuje vše, co musí účetní jednotka provést. Následujícím krokem musí být vyhodnocení prodeje cenných papírů z daňového pohledu. Účetní jednotka musí vyhodnotit zejména výnosy a související náklady z prodeje cenných papírů a podílů, to znamená, že musí vyhodnotit, zda se jedná z pohledu daně z příjmů o zdanitelný výnos.

Pořizovací cena akcie není obecně daňově účinná, obdobně ani plnění ve prospěch vlastního kapitálu akciové společnosti není považováno za daňový výdaj (náklad). Existují však dvě výjimky, které jsou zakotveny v § 24 odst. 2 písm. r) ZDP pro prodané cenné papíry a v § 24 odst. 2 písm. w) ZDP pro prodané majetkové účasti. Při prodeji akcií je daňovým výdajem (nákladem):

- hodnota cenného papíru při prodeji, která je zachycená v účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví ke dni prodeje (§ 24 odst. 2 písm. r ZDP). Jedná se o akcie, které jsou oceňovány reálnou hodnotou, s výjimkou akcií, u kterých je příjem z převodu osvobozen a
- nabývací cena akcie nebo kmenového listu, které nejsou oceňovány reálnou hodnotou, a to jen do výše příjmů z prodeje této akcie nebo kmenového listu (§ 24 odst. 2 písm. w ZDP)¹⁸⁰.

Vždy v režimu § 24 odst. 2 písm. r) ZDP se posuzují všechny ostatní cenné papíry s výjimkou akcií. Dále se do tohoto režimu, pokud není osvobozeno podle § 19 ZDP, řadí i převod akcií, které jsou účtovány na účtech 063 – *Ostatní cenné papíry a vklady*, 251 – *Majetkové cenné papíry k obchodování* a 257 – *Ostatní cenné papíry k obchodování*, které jsou oceněny reálnou hodnotou. Úbytek hodnoty těchto cenných papírů, který je zaúčtovaný v účetnictví, je daňově významný podle ZDP, pokud není

¹⁷⁹ FUČÍK & PARNERŮ. Účtování a daňové konsekvence příjmu z prodeje majetkového cenného papíru či podílu na obchodní korporaci, který není cenným papírem - 1. část. fucik.cz [online].

¹⁸⁰ BRYCHTA, I., VYCHOPEŇ, J. *Meritum Daň z příjmů 2017*, str. 385 - 386.

převod osvobozen podle § 19 odst. 1 písm. ze) a § 19 odst. 9 ZDP. Ztráta z převodu cenných papírů a podílů je daňově uznatelná¹⁸¹.

Režim § 24 odst. 2 písm. w) ZDP se použije pro akcie, které nejsou oceňovány reálnou hodnotou, a které má účetní jednotka zaúčtované na účtech 061 – *Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba* a 062 – *Podíly – podstatný vliv*. S tímto režimem se pojí dvě zásady. První zásadou je, že hodnota na těchto účtech musí být nahrazena nabývací cenou podílu podle ustanovení § 24 odst. 7 ZDP, přičemž nabývací cena je daňově uznatelná jen do výše příjmů z prodeje. S druhou zásadou souvisí to, že ztráta z prodeje je daňově neúčinná¹⁸².

Při darování nebo vložení akcií do základního kapitálu se nikdy nebude jednat o daňově uznatelný náklad (výdaj)¹⁸³.

¹⁸¹ ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích*, str. 76 - 77.

¹⁸² Tamtéž, str. 76.

¹⁸³ BRYCHTA, I., VYCHOPENĚ, J. *Meritum Daň z příjmů 2017*, str. 385 - 386.

6 METODIKA TRANSAKČÍ S OBCHODNÍM PODÍLEM

V této části diplomové práce bude vzhledem ke stanovenému cíli sestavena metodická příručka sloužící jako návod jak postupovat v případě zvýšení základního kapitálu dohodou o započtení pohledávky, držby obchodního podílu mezi kapitálově spojenými osobami a v případě prodeje obchodního podílu. Metodika je vytvořena na základě analýz, které byly provedeny v předcházejících kapitolách této práce. Navržená metodika bude následně aplikována na praktických příkladech.

Účelem této metodiky je pomoci subjektům, rezidentům ČR, kteří se na základě získání obchodního podílu v jiné účetní jednotce stanou kapitálově spojenými osobami. Ke každé metodice náleží i účtování, které je zpracováno v předchozích jednotlivých kapitolách. Níže jsou zachyceny tři základní oblasti, pro které bude metodika stanovena.

1. Postup při zvýšení základního kapitálu dohodou o započtení pohledávky

Zde je vysvětlen postup od uzavření dohody mezi subjekty o započtení pohledávky až po zápis do obchodního rejstříku.

2. Postup při držbě obchodního podílu

Jedná se zejména o ocenění obchodního podílu k datu účetní závěrky z pohledu mateřské společnosti, o možnosti osvobození příjmů a stanovení nákladů plynoucích z držby podílu.

3. Postup při prodeji obchodního podílu

Ocenění podílu při prodeji, možnost osvobození příjmů z prodeje podílu a daňové souvislosti.

6.2 Dohoda o započtení pohledávky

Níže je vymezeno pořadí úkonů, které se týkají procesu kapitalizace pohledávky. Jednotlivé kroky jsou dále podrobně rozepsány.

Krok první – Pohledávka jako předmět vkladu.

Může být pohledávka předmětem vkladu?

Krok druhý – Postup při uzavření dohody mezi subjekty.

Krok třetí – Rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu.

Tento krok se skládá z 3 kroků.

- a) Pozvánka na valnou hromadu,
- b) zasedání valné hromady,
- c) usnesení valné hromady o zvýšení základního kapitálu.

Krok čtvrtý – Přednostní právo akcionářů na upsání nových akcií.

Mají akcionáři právo na přednostní upsání nových akcií?

Krok pátý – Upsání zvýšení základního kapitálu.

V tomto kroku probíhají dva dílčí kroky.

- a) Převzetí vkladové povinnosti a
- b) účtování.

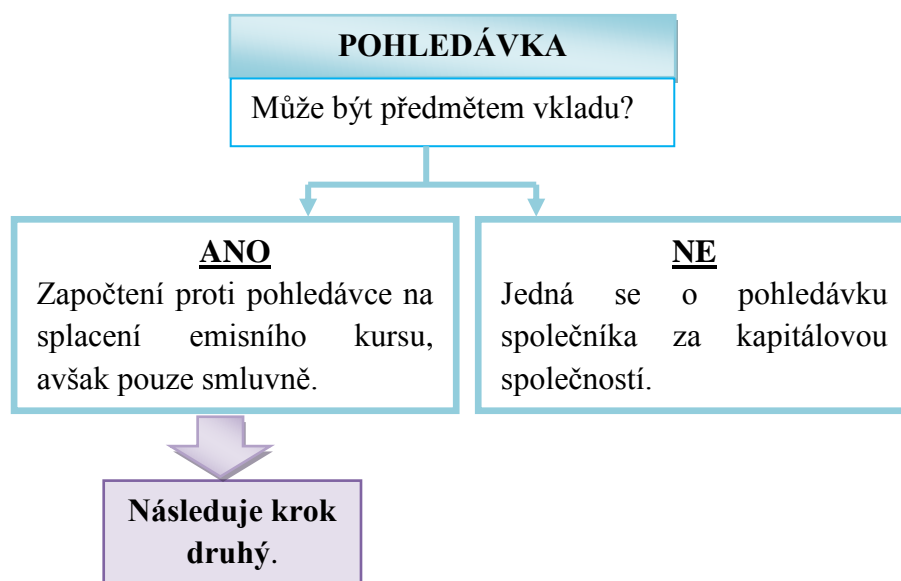
Krok šestý – obchodní rejstřík.

I tento krok se člení na dva další.

- a) Návrh na zápis zvýšení základního kapitálu,
- b) zápis do obchodního rejstříku.

6.2.1 Krok první – Pohledávka jako předmět vkladu

Při zvyšování základního kapitálu dohodou o započtení pohledávky je nejprve nutné zjistit, zda může být pohledávka předmětem vkladu, a zda je tato varianta možná. Dle ustanovení § 21 odst. 2 a 3 ZOK může být pohledávka předmětem vkladu. Nicméně předmětem vkladu nemůže být pohledávka společníka za kapitálovou společností. Výjimkou je, že společnickova pohledávka za kapitálovou společností může být pouze smluvně započtena proti pohledávce na splacení emisního kursu.

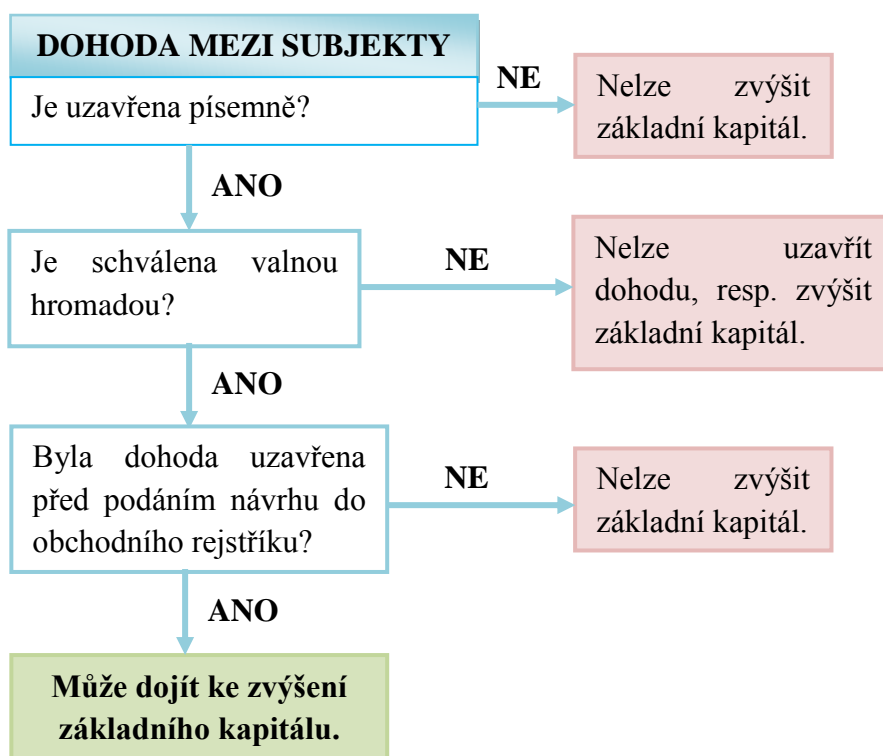


Obr. 6: Pohledávka jako předmět vkladu¹⁸⁴.

6.2.2 Krok druhý – Uzavření dohody mezi subjekty

Z předcházejícího obrázku vyplývá (viz Obr. 6, str. 72), že v případě, pokud dojde k započtení pohledávky na splacení emisního kursu, musí mezi sebou subjekty uzavřít vždy písemnou dohodu, ve které se stanoví jednotlivé podmínky této transakce. Důležitou součástí tohoto kroku je, že pokud nejsou splněny podmínky plynoucí z § 21 odst. 3 ZOK a z § 224 odst. 3 ZOK, nemůže být v žádném případě mezi subjekty uzavřena dohoda. Pro lepší pochopení jsou jednotlivé podmínky zachyceny v následujícím obrázku (viz Obr. 7, str. 73). Druhý a třetí krok se prolínají, protože o uzavření dohody rozhoduje valná hromada.

¹⁸⁴ Vlastní zpracování.



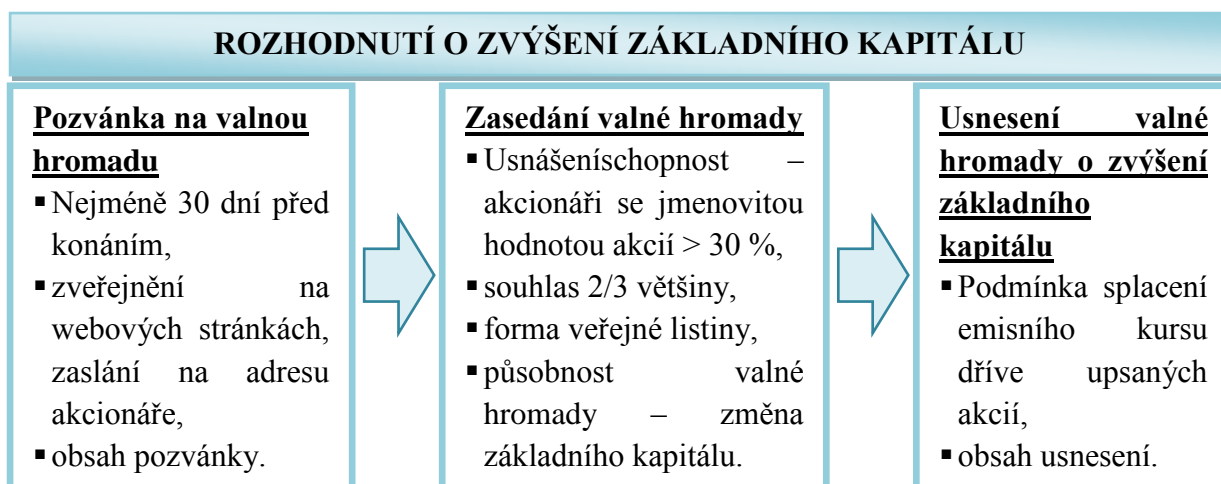
Obr. 7: Proces uzavření dohody mezi subjekty¹⁸⁵.

6.2.3 Krok třetí – Rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu

S druhým krokem úzce souvisí krok třetí, tedy rozhodnutí valné hromady o zvýšení základního kapitálu. Valná hromada musí schválit dohodu o započtení pohledávky proti pohledávce na splacení emisního kursu. V první řadě je však nutné zaslat všem akcionářům pozvánku na řádnou nebo mimořádnou valnou hromadu, v níž musí být jako jeden z bodů programu jednání valné hromady uveden i bod o rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu. Současně se pozvánka uveřejní na webových stránkách společnosti.

Valná hromada je usnášeníschopná, pokud jsou na konané valné hromadě přítomni akcionáři vlastníci akcie, jejichž hodnota nebo počet přesahuje 30 % základního kapitálu. V případě započtení pohledávky vůči společnosti proti pohledávce na splacení emisního kursu je vyžadován souhlas alespoň dvoutřetinové většiny. Pokud není tato podmínka splněna, nedojde k započtení pohledávky. Na základě rozhodnutí valné hromady je vydáno usnesení.

¹⁸⁵ Vlastní zpracování.



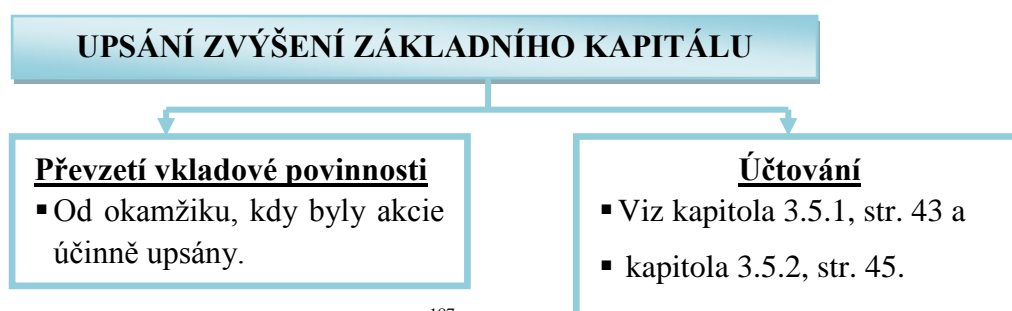
Obr. 8: Rozhodnutí valné hromady o započtení pohledávky¹⁸⁶.

6.2.4 Krok čtvrtý – Přednostní právo akcionářů na upsání nových akcií

V procesu kapitalizace se nesmí zapomínat na přednostní právo akcionářů na upsání nových akcií. V ustanovení § 484 ZOK je stanoveno, že každý akcionář má přednostní právo na upsání části nových akcií společnosti upisovaných ke zvýšení základního kapitálu v rozsahu jeho podílu. V případě kapitalizace pohledávky je však nutné podotknout, že u stávajících akcionářů může dojít k omezení přednostního práva, protože přednostní právo má subjekt, který započítává svou pohledávku.

6.2.5 Krok pátý – Upsání zvýšení základního kapitálu

Pátý krok se skládá ze dvou částí - z převzetí vkladové povinnosti a z účtování. V případě převzetí vkladové povinnosti může vkladatel (akcionář) vykonávat svá práva od okamžiku, kdy byly akcie účinně upsány. Druhá část (účtování) může být zejména pro vkladatele složitější.



Obr. 9: Upsání zvýšení základního kapitálu¹⁸⁷.

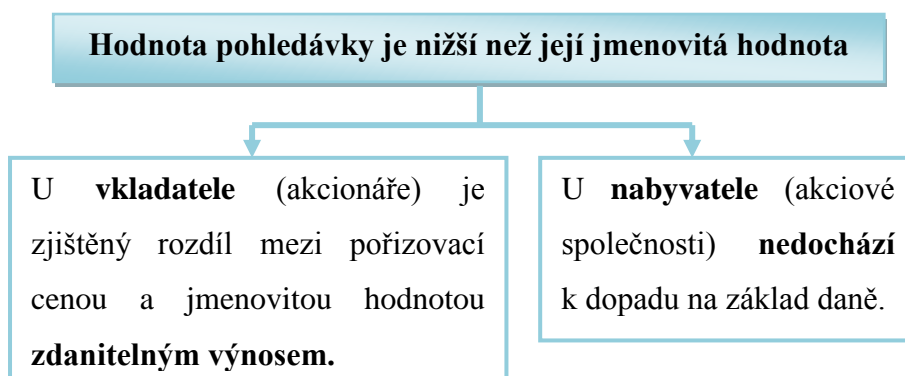
¹⁸⁶ Vlastní zpracování dle § 406, § 407, § 412, § 416, § 421, § 474 a § 475 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p.

¹⁸⁷ Vlastní zpracování.

U účtování dohody o započtení pohledávky se mohou vyskytnout dvě základní situace. Jedna bez dopadu a druhá s dopadem na základ daně. Prvně jmenovaná situace je bezproblémová. Oproti tomu při účtování s dopadem na základ daně se musí provést úprava zejména u vkladatele. Mezi tyto operace se řadí započtení pohledávky:

- jejíž hodnota je nižší než její jmenovitá hodnota,
- k pohledávce existují opravné položky a
- z titulu smluvních sankcí.

V následujícím schématu (viz Obr. 10, str. 75) je zachycena úprava základu daně, kterou je nutné provést v případě, kdy je **započtena pohledávka s hodnotou nižší než její jmenovitá hodnota**. Pro vkladatele se jedná o zdanitelný výnos.

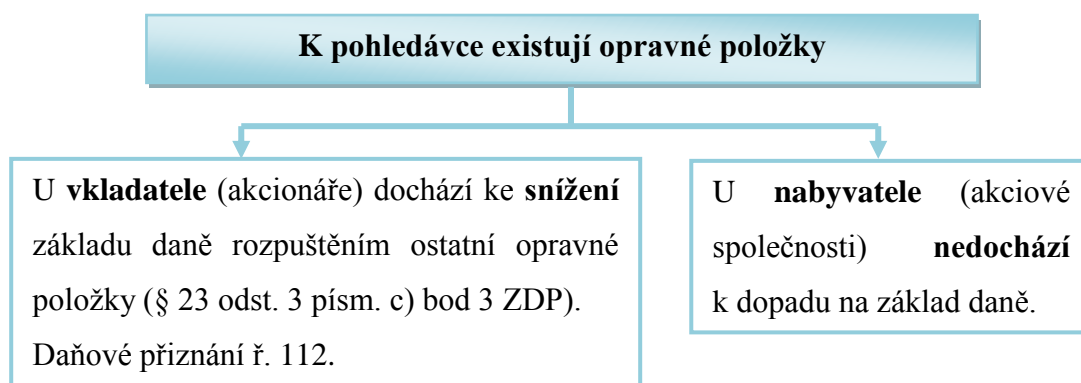


Obr. 10: Hodnota pohledávky je nižší než její jmenovitá hodnota¹⁸⁸.

Další situace nastává, jsou-li **k pohledávce vytvořeny opravné položky**. Pro **vkladatele** je zákonná opravná položka daňově účinná dle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP. Tvorba ostatní opravné položky zvyšuje základ daně dle § 25 odst. 1 písm. v) ZDP (v daňovém přiznání se jedná o řádek 40). Rozpuštěním ostatní opravné položky lze základ daně snížit dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 3. ZDP a tato úprava se projeví v daňovém přiznání na řádku 112.

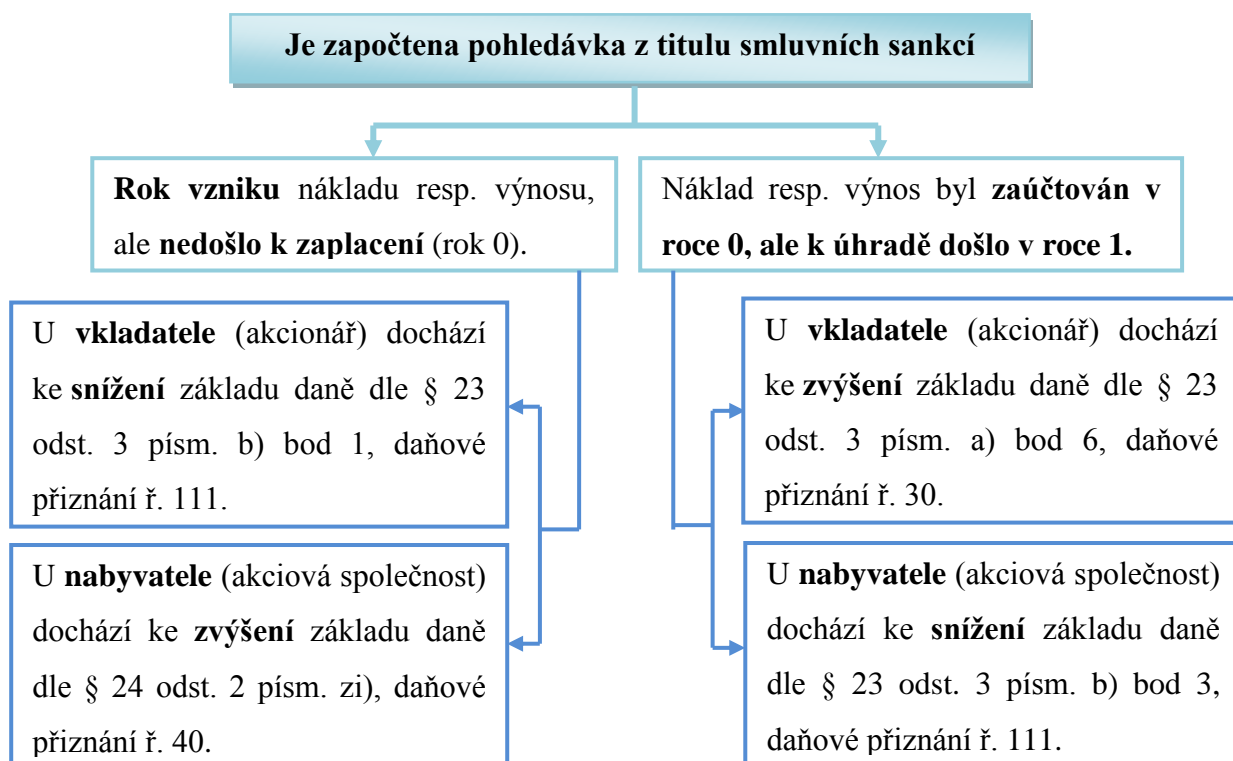
Na následujícím obrázku (viz Obr. 11, str. 76) je zachycena úprava základu daně u vkladatele, pokud k pohledávce vytvořil opravné položky.

¹⁸⁸ Vlastní zpracování.



Obr. 11: K pohledávce existují zákonné opravné položky¹⁸⁹.

Z následujícího obrázku (viz Obr. 12, str. 76) vyplývá, že v případě, pokud **je započtena pohledávka z titulu smluvních sankcí**, provádí se úprava základu jak u vkladatele, tak i u nabyvatele, protože se za započtením považuje zaplacení smluvních sankcí. Pokud obě účetní jednotky zaúčtovaly smluvní sankce ať už do výnosů nebo do nákladů v období, ve kterém vznikly, ale nedošlo-li v tomto období k jejich uhrazení, musí provést úpravu základu daně. Jestliže došlo k úhradě smluvních sankcí v následujícím nebo následujících období, musí se také provést úprava základu daně.



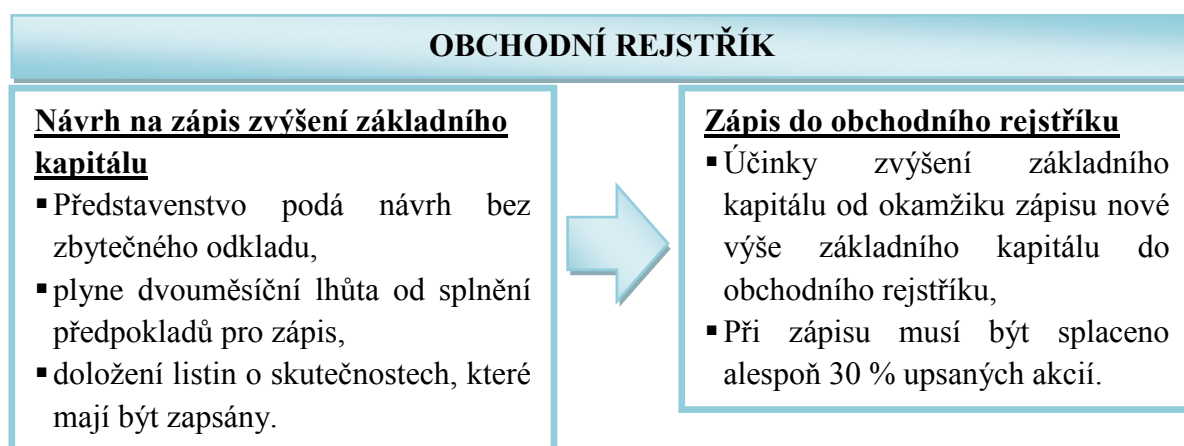
Obr. 12: Je započtena pohledávka z titulu smluvních sankcí¹⁹⁰.

¹⁸⁹ Vlastní zpracování dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.

6.2.6 Krok šestý – Obchodní rejstřík

Posledním krokem v procesu kapitalizace je podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku. Základní předpoklady jsou zachyceny na následujícím obrázku (viz Obr. 13, str. 77). Důležitou součástí návrhu je i doložení listin o skutečnostech, které mají být zapsány. I přesto, že v právních předpisech již nejsou vymezeny povinné přílohy návrhu na zápis zvýšení základního kapitálu kapitalizací pohledávky, lze se domnívat, že soudy budou i nadále vyžadovat potvrzení auditora. Mezi důvody patří, že se již tak děje, a také že zvýšení základního kapitálu kapitalizací pohledávky je značně rizikové, přičemž zákon o obchodních korporacích velmi lpí na tom, aby bylo zvyšování mimořádně dobře podloženo. Zabrání se tak fiktivnímu navyšování základního kapitálu¹⁹¹.

Pokud jsou splněny veškeré podmínky, doloženy veškeré potřebné listiny a soud provede zápis do obchodního rejstříku, pak proběhl proces kapitalizace pohledávky úspěšně.



Obr. 13: Obchodní rejstřík¹⁹².

6.3 Držba podílu

V této kapitole bude stanovena metodika pro jednotlivé oblasti související s držbou obchodního podílu. Jmenovitě se jedná o:

¹⁹⁰ Vlastní zpracování.

¹⁹¹ KOMORA AUDITORŮ. Auditor 6/2014. kacr.cz [online].

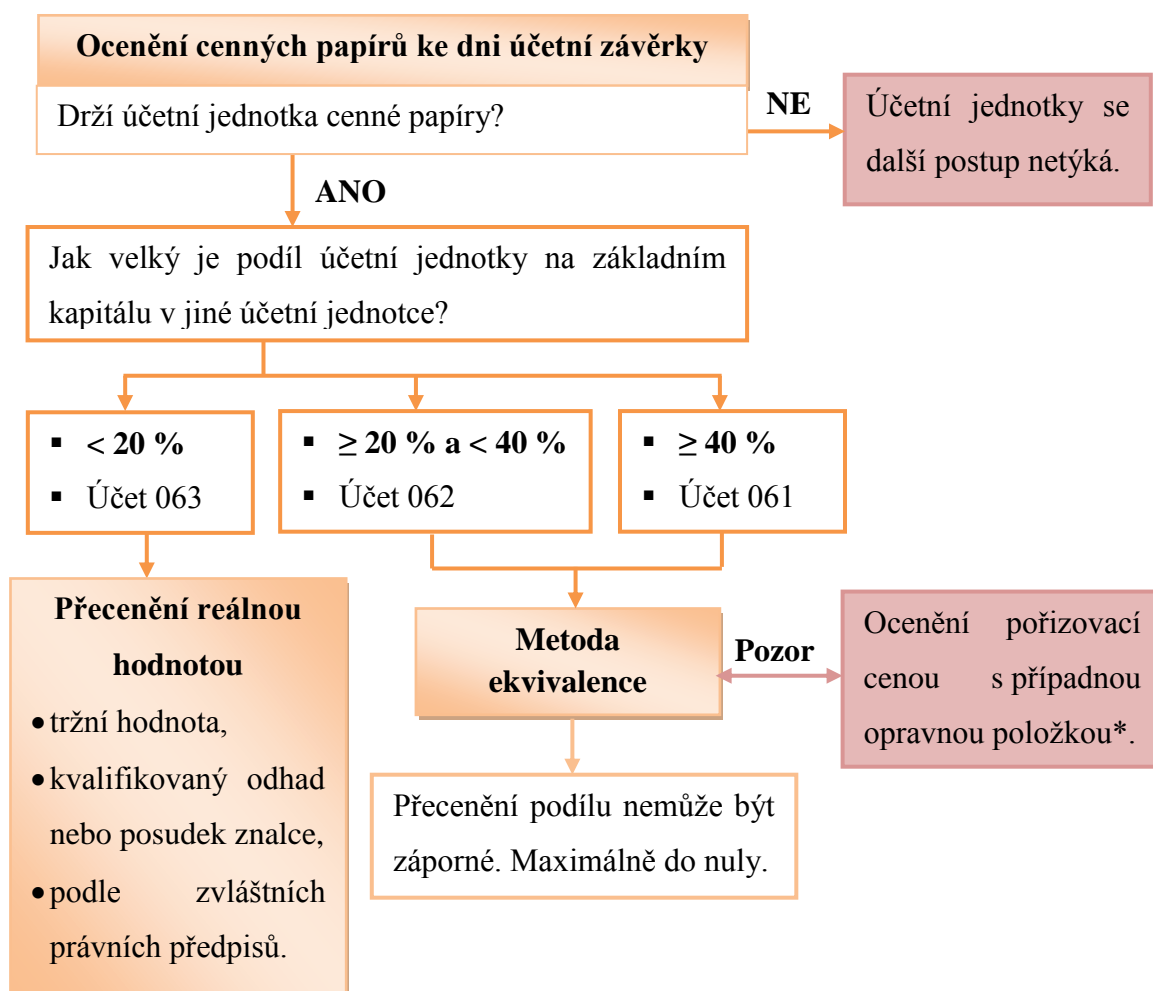
¹⁹² Vlastní zpracování dle § 464, § 465, § 477 a § 492 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění p. p. a dle § 19 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, ve znění p. p.

- ocenění podílů a cenných papírů po dobu držby,
- příjmy plynoucí z držby podílu a
- náklady s ní související.

6.3.1 Ocenění podílů a cenných papírů po dobu držby

Prvním krokem v případě, že společnost drží podíl v jiné účetní jednotce, musí být přecenění podílů ke dni účetní závěrky. Při přecenění si účetní jednotka musí odpovědět na následující otázky: Jak velký podíl drží v jiné účetní jednotce? Jakou metodu ocenění má použít? Může si metodu vybrat?

V následujícím schématu (viz Obr. 14, str. 78) je zachycen postup, jak má účetní jednotka postupovat při ocenění podílu.



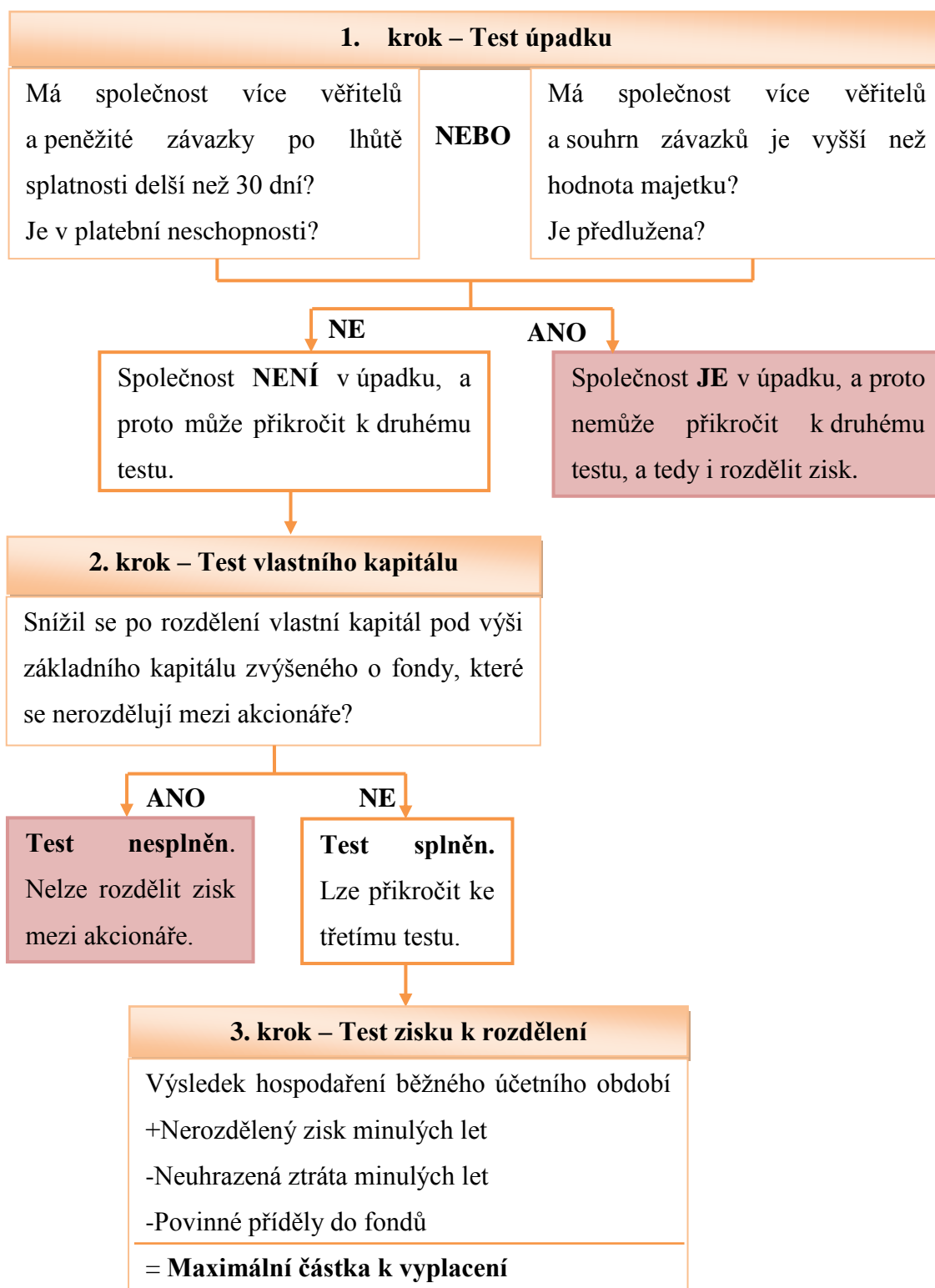
Obr. 14: Schéma ocenění cenných papírů ke dni účetní závěrky¹⁹³.

¹⁹³ Vlastní zpracování.

*Poznámka: Odchyluje-li se významně přecenění metodou ekvivalence, může účetní jednotka použít ocenění pořizovací cenou s případnou opravnou položkou, přičemž opravnou položku nelze tvořit na zvýšení hodnoty finančního majetku.

6.3.2 Příjmy plynoucí z držby podílu

Dalším krokem je identifikace příjmů, které mohou mateřské společnosti plynout od dceřiné společnosti. Jedním z příjmů je podíl na zisku, který může společnost rozdělit na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky, kterou schválil nejvyšší orgán korporace. Aby tak mohla učinit, musí provést testy na rozdělení zisku. Jedná se o test úpadku, test vlastního kapitálu a test zisku k rozdělení, jak již bylo zmíněno v kapitole 4.2.1, str. 54). Pro lepší pochopení je výše popsany proces zachycen ve schématu (viz Obr. 15, str. 80).

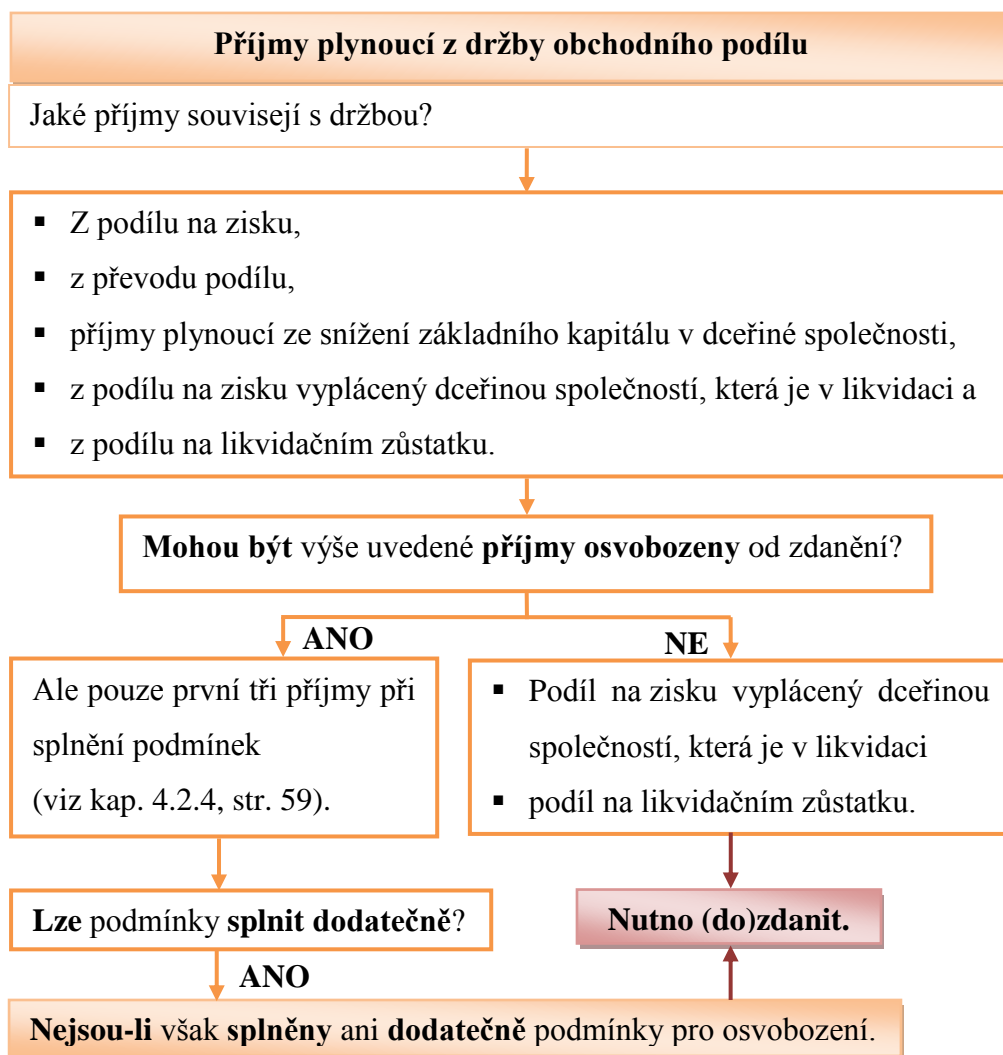


Obr. 15: Schéma rozdělení podílu na zisku¹⁹⁴.

Rozdělení je úspěšné pouze tehdy, pokud jsou splněny všechny testy na rozdělení zisku. Obdobně se postupuje při výpočtu záloh na podíl na zisku, které se vyplácejí pouze na základě mezitímní účetní závěrky. Postup se liší jen u 3. kroku (viz Obr. 5, str. 58).

¹⁹⁴ Vlastní zpracování.

Kromě výše zmíněného příjmu z podílu na zisku plyne mateřské společnosti i příjem z celého nebo částečného převodu podílu, příjem ze snížení základního kapitálu v dceřiné společnosti, podíl na zisku vyplácený dceřinou společností v likvidaci a podíl na likvidačním zůstatku. S některými zmíněnými příjmy souvisí i možnost osvobození od zdanění při splnění daných podmínek. V dalším schématu (viz Obr. 16, str. 81) je vysvětlen postup zdanění těchto příjmů.



Obr. 16: Postup zdanění příjmů plynoucích z držby obchodního podílu¹⁹⁵.

Obchodní korporace si musí uvědomit, že pokud ani dodatečně nesplní podmínky pro osvobození, musí daný příjem dodanit. U právnických osob se použije buď sazba daně ve výši 19 % nebo 15% sazba daně, která se vztahuje na samostatný základ daně. Do samostatného základu daně se zahrnují veškeré příjmy z podílu na zisku,

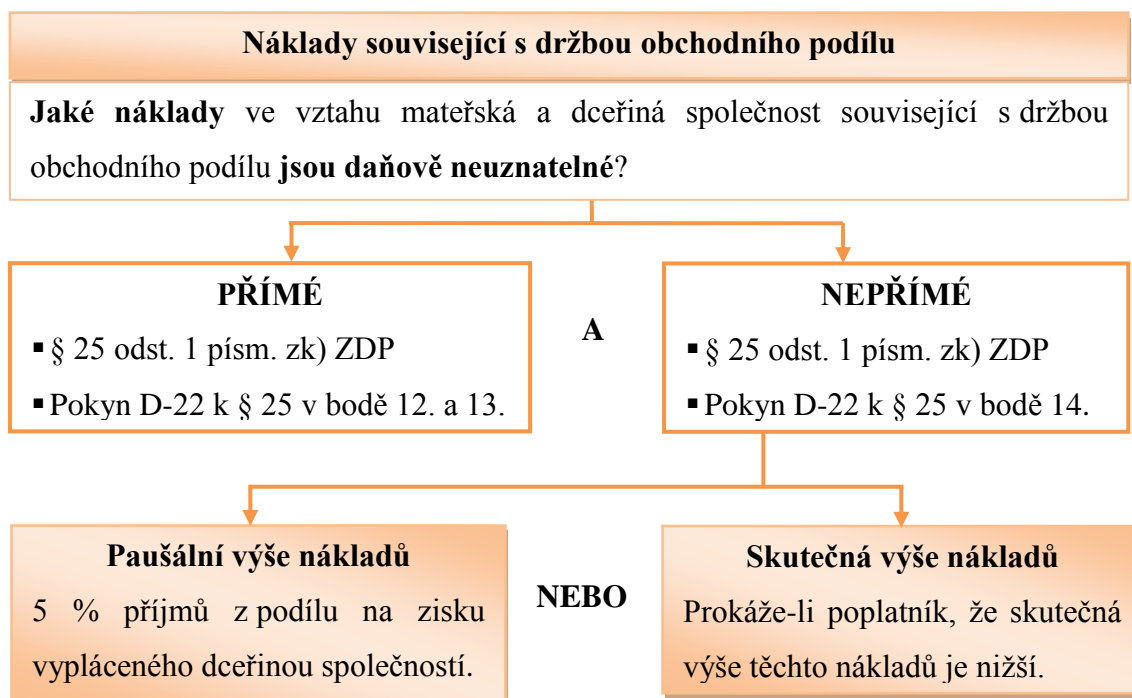
¹⁹⁵ Vlastní zpracování.

vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění (včetně daně sražené v zahraničí)¹⁹⁶.

Společnost je povinna podat daňové přiznání nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Pokud má společnost ze zákona uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období¹⁹⁷.

6.3.3 Náklady související s držbou obchodního podílu

Kromě příjmů jsou důležité i náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Ve vztahu mateřská a dceřiná společnost je nutné věnovat pozornost neuznatelnosti nákladů, které jsou v souvislosti s tímto vztahem vynakládány. Pro lepší pochopení jsou náklady zachyceny ve schématu níže (viz Obr. 17, str. 82).



Obr. 17: Náklady související s držbou obchodního podílu¹⁹⁸.

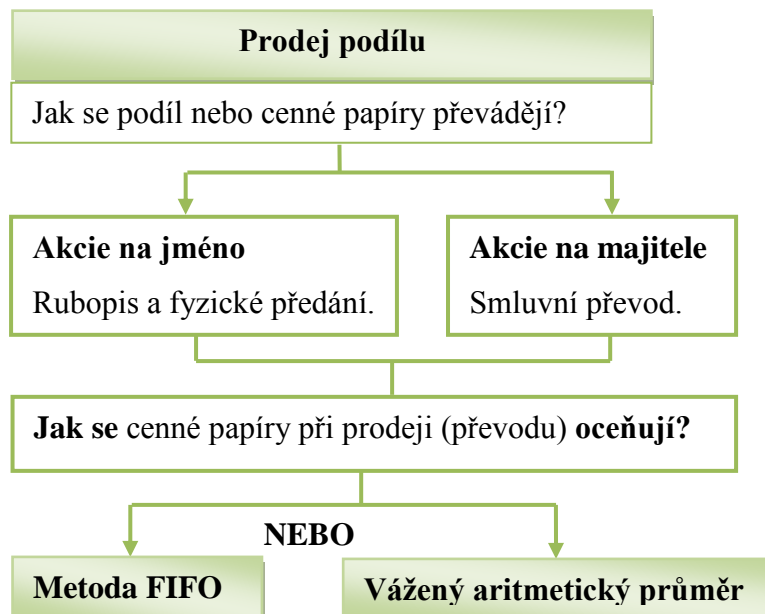
¹⁹⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 21 a § 20b.

¹⁹⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p., § 136 odst. 1 a odst. 2.

¹⁹⁸ Vlastní zpracování.

6.4 Prodej obchodního podílu

Poslední transakcí, pro kterou je stanovena metodická příručka, je prodej obchodního podílu. V prvním kroku při prodeji je nutné zjistit, jaký druh akcie a jakým způsobem se převádí. Následně se musí cenné papíry ocenit, přičemž existují dva způsoby. Jedním z nich je metoda FIFO (First In First Out) neboli se použije první cena pro ocenění úbytku. Druhým způsobem je vážený aritmetický průměr (viz Obr. 18, str. 83).



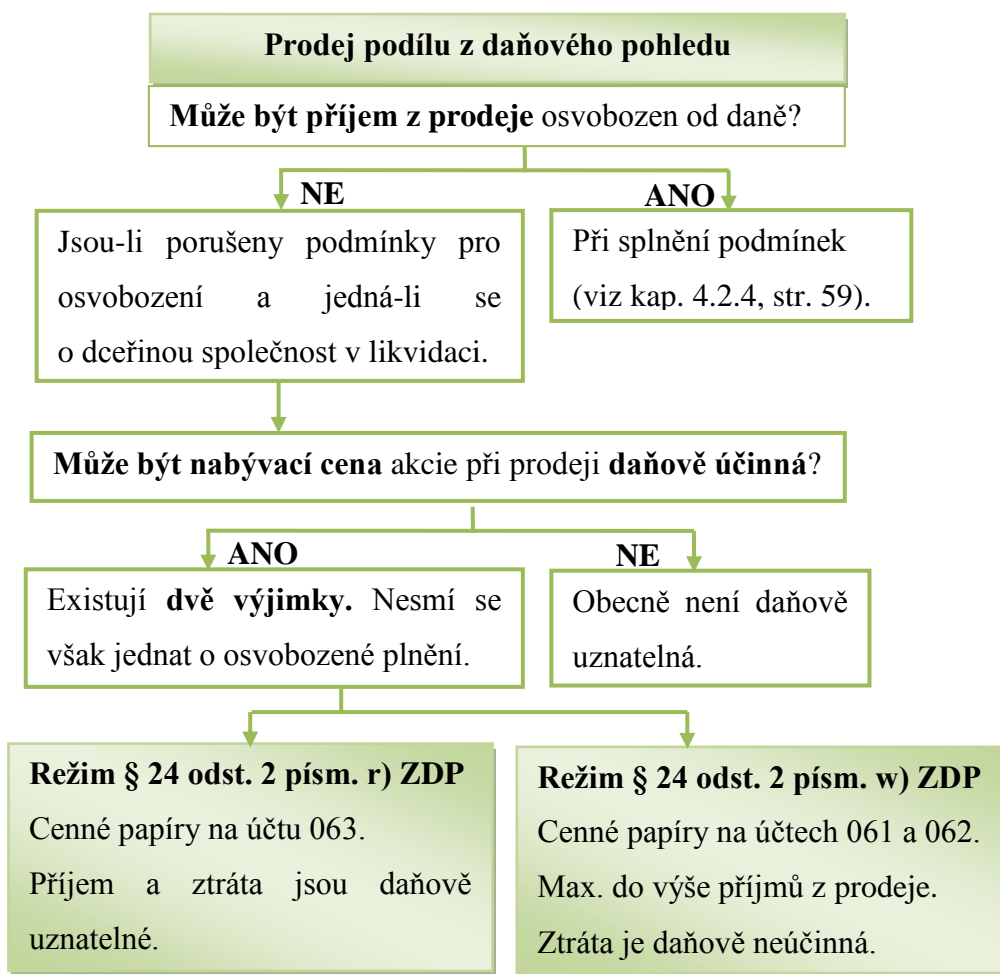
Obr. 18: Schéma převodu a ocenění cenných papírů při prodeji¹⁹⁹.

Při prodeji obchodního podílu je důležité brát v potaz daňové hledisko. Pokud se mateřská společnost rozhodne, že prodá svůj podíl v dceřiné společnosti, musí si mateřská společnost pokládat následující otázky:

- Může být tento příjem osvobozen od daně?
- Může být nabývací cena daňově účinná?
- Existují při prodeji obchodního podílu nějaké výjimky?

Ve schématu na další straně (viz Obr. 19, str. 84) je zachycen postup zdanění resp. osvobození při prodeji obchodního podílu.

¹⁹⁹ Vlastní zpracování.



Obr. 19: Schéma zdanění prodeje podílu²⁰⁰.

Jak již bylo zmíněno v kapitole 6.3.2 str. 79, v případě právnických osob se použije buď sazba daně ve výši 19 % nebo 15% sazba daně, která se vztahuje na samostatný základ daně. Do samostatného základu daně se zahrnují veškeré příjmy z podílu na zisku, vypořádacích podílech, podílu na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění (včetně daně sražené v zahraničí).

Společnost je povinna podat daňové přiznání nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Pokud má společnost ze zákona uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období²⁰¹.

²⁰⁰ Vlastní zpracování.

²⁰¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p., § 136 odst. 1 a odst. 2.

7 PŘÍKLADY

V předchozí části byl nadefinován postup při nabytí obchodního podílu dohodou o započtení pohledávky, držbě a prodeji obchodního podílu. V této části práce budou aplikovány výše uvedené postupy na praktických příkladech.

7.1 Dohoda o započtení pohledávky

Zemědělská akciová společnost AGRO s výší základního kapitálu 40 378 tis. Kč působí na českém trhu od roku 1998. Během uplynulých let se společnost dostala do nepříznivé finanční situace. Ve svém účetnictví evidovala krátkodobé závazky v hodnotě 30 157 tis. Kč, z čehož krátkodobé závazky po lhůtě splatnosti delší než 365 dní činily 9 775 tis. Kč.

Jedním z dodavatelů byla i společnost VP, která společnosti AGRO prodala několik dodávek osiv, jejichž celková hodnota činila 10 868 tis. Kč. V této výši také společnost AGRO eviduje tento závazek ve svém účetnictví. V důsledku nepříznivé finanční situace, resp. vysoké zadluženosti se společnosti AGRO nepodařilo závazek splatit.

Jelikož se jedná o akciovou společnost, která ze zákona podléhá auditu, udělila jí auditorská společnost výrok s výhradou, protože celkové ztráty po snížení o disponibilní zdroje činily 48,48²⁰² % základního kapitálu. Tato skutečnost svědčila o tom, že existuje významná (materiální) nejistota, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat, a že společnost proto nemusí být schopna v rámci běžného podnikání realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům.

Tab. 17: Položky vlastního kapitálu z rozvahy k 31.12.2015²⁰³.

Položka	Hodnota (tis. Kč)
VLASTNÍ KAPITÁL	21 479
Základní kapitál	40 378
Kapitálové fondy	675
Fondy ze zisku	1 716
Výsledek hospodaření minulých let	-18 202
Výsledek hospodaření běžného účetního období	-3 088

²⁰² Výpočet: $18\,202 + 3\,088 - 1\,716 = 19\,574 / 40\,378 * 100 = 48,48 \%$.

²⁰³ Vlastní zpracování.

Na základě této skutečnosti se společnost AGRO rozhodla, že osloví svého největšího věřitele (společnost VP), vůči kterému eviduje neuhrazené závazky v hodnotě 10 868 tis. Kč, zda by přistoupil k dohodě o započtení pohledávky proti pohledávce na splacení emisního kurzu.

Po neformálních jednáních se obě společnosti na této transakci dohodly. V důsledku toho společnost AGRO svolala mimořádnou valnou hromadu, která musela o transakci rozhodnout. Valná hromada byla svolána dne 2. září 2016 řádným způsobem, a to pozvánkou (viz Příloha 1 této práce), ve které byly obsaženy veškeré požadované náležitosti, a která byla uveřejněna na internetových stránkách společnosti a zaslána akcionářům na jejich adresu dne 27. července 2016.

Na konané valné hromadě byli přítomni akcionáři mající akcie o celkové jmenovité hodnotě 32 375 tis. Kč, což představuje 80,18 % základního kapitálu společnosti AGRO. Z tohoto vyplývá, že valná hromada byla schopná usnášení, protože jmenovitá hodnota akcií přesáhla 30 % základního kapitálu. Valná hromada se usnesla, že základní kapitál společnosti AGRO se zvýší ze stávajícího základního kapitálu ve výši 40 378 tis. Kč na částku 51 246 tis. Kč, tedy o 10 868 tis. Kč, s tím, že nově upsané akcie společnosti budou upsány předem určenému zájemci, a to společnosti VP. V důsledku rozhodnutí valné hromady došlo ke zvýšení základního kapitálu. Z konané valné hromady byl pořízen notářský zápis.

Po upsání zvýšení základního kapitálu musely obě společnosti přistoupit k účtování. Společnost VP tak získala majetkový podíl ve společnosti AGRO ve výši 21,21 %, čímž může uplatňovat podstatný vliv, protože disponuje nejméně 20 % na hlasovacích právech, čili použila účet 062 – *Podíly – podstatný vliv*. Po zaúčtování následuje poslední krok v procesu kapitalizace, kterým bylo doložení veškerých souvisejících dokumentů do obchodního rejstříku. Mezi dokumenty patří např. doklad o splnění vkladové povinnosti, notářský zápis o rozhodnutí valné hromady o zvýšení základního kapitálu, potvrzení auditora o existenci pohledávky započítávané na emisní kurz, včetně dokladu prokazujícího právní důvod vzniku pohledávky, smlouva o započtení pohledávky a jiné²⁰⁴.

²⁰⁴ PENÍZE. Seznam příloh přikládaných k návrhu na zápis akciové společnosti nebo změnu údajů o akciové společnosti. penize.cz [online].

Tab. 18: Účtování při kapitalizaci pohledávky²⁰⁵.

Pohled vkladatele (akcionář) - VP			Pohled nabyvatele (akc. spol.) - AGRO		
Účetní případ	Částka v tis. Kč	MD/Dal	Účetní případ	Částka v tis. Kč	MD/Dal
Počáteční zůstatek	10 868	311/ ---	Počáteční zůstatek	10 868	--- / 321
Uplatnění pohledávky (zápočet)	10 868	378/ 311	Úpis peněžního vkladu na zvýšení ZK	10 868	353/ 419
Vznik podílu po zápisu do OR	10 868	062.1/ 367	Zápočet závazku	10 868	321/ 353
Zápočet splaceného vkladu	10 868	367/ 378	Zápis na zvýšení do OR	10 868	419/ 411

V tomto případě nemá účtování dopad na základ daně.

Stejný postup, ale jiné účtování by se použilo i v případě, kdyby se jednalo o kapitalizaci pohledávky s vytvořenou opravnou položkou. Pokud by společnost VP evidovala pohledávku v nominální hodnotě 10 858 tis. Kč, která by byla více než 18 měsíců po splatnosti, vytvořila by k pohledávce opravnou položku až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky nebo více než 30 měsíců po splatnosti, až do výše 100 % neuhrazené hodnoty pohledávky²⁰⁶.

V případě, že by společnost VP vytvořila zákonnou opravnou položku (dále jen „OP“) v souladu s vnitropodnikovou účetní směrnicí ve výši 40 % jmenovité hodnoty pohledávky a účetní opravnou položku ve výši 50 %, byla by pohledávka z 90 % kryta opravnými položkami. V tomto případě, by bylo účtování následující (viz Tab. 19, str. 88). U společnosti AGRO by účtování proběhlo totožně jako v tabulce výše (viz Tab. 18, str. 87).

²⁰⁵ Vlastní zpracování.

²⁰⁶ Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění p. p., § 8a, odst. 1.

Tab. 19: Účtování při kapitalizaci pohledávky s vytvořenou opravnou položkou²⁰⁷.

Pohled vkladatele (akcionář)			
Účetní případ		Částka v tis. Kč	MD/Dal
Počáteční zůstatek	Pohledávka	10 868	311 / ---
	Zákonná OP	$(10\,868 * 40\%) = 4\,347$	--- / 391.1
	Účetní OP	$(10\,868 * 50\%) = 5\,434$	--- / 391.9
Zápočet pohledávky		10 868	378 / 311
Zrušení zákonných OP		4 347	391.1. / 558D
Zrušení účetních OP		5 434	391.9 / 559N
Vznik podílu zápisem do OR		10 868	062 / 367
Zápočet splacených vkladů		10 868	367 / 378

V důsledku tvorby opravných položek by výsledek hospodaření činil 9 781 tis. Kč ($4\,347 + 5\,434$ tis. Kč). Oproti tomu by byl základ daně ve výši zrušené zákonné opravné položky 4 347 tis. Kč.

7.2 Držba obchodního podílu

Držba obchodního podílu přináší nejvíce úskalí pro mateřskou společnost jakožto akcionáře v dceřiné společnosti. Mateřská společnost provádí ocenění dlouhodobých majetkových cenných papírů ke dni účetní závěrky a dále musí posoudit příjmy plynoucí z držby podílu a náklady s ní související. V dceřiné společnosti dochází ke změně výše vlastního kapitálu.

7.2.1 Ocenění dlouhodobých majetkových cenných papírů ke dni účetní závěrky

Jelikož společnost VP vlastní podíl ve společnosti AGRO ve výši 21,21%, který je vyšší než 20 %, může společnost VP ocenit cenné papíry metodou ekvivalence nebo je ponechat ocenění v původní pořizovací ceně, ke které může vytvořit případnou opravnou položku. Použije-li účetní jednotka metodu ekvivalence, je povinna ji použít pro ocenění všech takových podílů.

²⁰⁷ Vlastní zpracování.

V této práci budou provedeny oba výpočty, přičemž hodnoty pro výpočty vycházejí z následující tabulky (viz Tab. 20, str. 89), ve které jsou uvedeny údaje o vlastním kapitálu.

Tab. 20: Vlastní kapitál společnosti AGRO k 31. 12. 2016 a 31. 12. 2017²⁰⁸.

Položka	Hodnota (tis. Kč)	
	Rok 2016	Rok 2017
VLASTNÍ KAPITÁL (dále jen „VK“)	31 131	27 749
Základní kapitál (dále jen „ZK“)	51 246	51 246
Kapitálové fondy	675	675
Fondy ze zisku	1 716	1 716
Výsledek hospodaření minulých let	- 21 290	- 22 506
Výsledek hospodaření běžného účetního období	- 1 216	- 3 382

V předchozí kapitole o zvýšení základního kapitálu dohodou o započtení pohledávky bylo zjištěno, že společnost VP získala ve společnosti AGRO podíl v hodnotě 10 868 tis. Kč. Nejprve bude provedeno ocenění metodou ekvivalence a následně ocenění v původní pořizovací ceně s případnou tvorbou opravné položky.

A) Výpočet metodou ekvivalence – společnost AGRO

Prostřednictvím metody ekvivalence účetní jednotka zjišťuje výši oceňovacího rozdílu, který buď sníží, nebo zvýší hodnotu cenného papíru. Postup při stanovení rozdílu v ocenění a účtování je následující. Nejprve je nutné zjistit výši podílu, následně podíl na vlastním kapitálu a na konec rozdíl v ocenění.

Tab. 21: Výpočet metodou ekvivalence rok 2016²⁰⁹.

	Vzorec	Výpočet	Hodnota
Výše podílu	$\frac{\text{Podíl ve společnosti}}{\text{ZK společnosti}} \times 100$	$\frac{10\,868}{51\,246} \times 100$	21, 21 %
Podíl na VK (rok 2016)	VK 2016 * podíl ve společnosti	31 131 * 21,21 %	6 603 tis. Kč
Rozdíl v ocenění	Podíl na VK – podíl ve společnosti	6 603 – 10 868	- 4 265 tis. Kč

²⁰⁸ Vlastní zpracování.

²⁰⁹ Vlastní zpracování.

Z předchozí tabulky (viz Tab. 21, str. 89) vyplývá, že společnost VP má snížit hodnotu cenných papírů v účetnictví o 4 265 tis. Kč. V roce 2017 přikoupila společnost VP další cenné papíry společnosti AGRO v hodnotě 18 240 tis. Kč. V důsledku tohoto nákupu došlo ke zvýšení majetkového podílu na 56,8 %²¹⁰, čímž společnost získala rozhodující vliv. Vlivem změny z podstatného na rozhodující vliv musí společnost VP přeúčtovat podíl zachycený na účtu 062 - *Podíly – podstatný vliv* na účet 061 – *Podíly – ovládaná a ovládající osoba*, kde se účtuje o majoritním podílu na hlasovacích právech ve výši alespoň 40 % a současně i přeúčtovat oceňovací rozdíl. Na následující tabulce (viz Tab. 22, str. 90) je zachycen způsob účtování při ocenění ekvivalencí a současně i přikoupení podílu. Vlastní kapitál roku 2017 je 27 749 tis. Kč.

Tab. 22: Účtování – metoda ekvivalence společnost AGRO²¹¹.

Účetní operace			Částka (v tis. Kč)	MD	Dal
2016	Počáteční stav – pořizovací cena podílu		10 868	062.1	---
	Oceňovací rozdíl - snížení ocenění		4 265	414	062.2
	Konečný stav	Účet 062.1	10 868	702	062.1
		Účet 062.2	4 265	062.2	702
		Účet 414	4 265	702	414
2017	Počáteční stav	Účet 062.1	10 868	061.1	701
		Účet 062.2	4 265	701	062.2
		Účet 414	4 265	414	701
	Přikoupení podílu		18 240	061.1	221
	Reklasifikace podílu		10 868	061.1	062.1
			4 265	062.2	061.2
	Oceňovací rozdíl (27 749 * 56,8 %) – (18 240 + 10 868)		13 347	414	061.2
	Konečný stav	Účet 061.1	29 108	702	061.1
		Účet 061.2	17 612	061.2	702
		Účet 414	17 612	702	414

²¹⁰ $Výše\ podílu = \frac{(10\,868 + 18\,240)}{51\,246} \times 100 = \frac{29\,108}{51\,246} \times 100 = 56,8\%$

²¹¹ Vlastní zpracování.

Použití metody ekvivalence nemá vliv na základ daně. Jiná situace je v případě, že by se společnost rozhodla podíl ocenit v původní pořizovací ceně s případnou tvorbou opravné položky.

B) Ocenění v původní pořizovací ceně s případnou tvorbou opravné položky – společnost AGRO

V roce pořízení se opravná položka na snížení hodnoty finančního majetku netvoří. Opravná položka se tvoří až od následujícího roku. Opravná položka se tvoří ve výši podílu na vlastním kapitálu dceřiné společnosti. Příklad níže vychází ze stejných dat jako v případě ocenění metodou ekvivalence s výjimkou přikoupení podílu (viz Tab. 23, str. 91).

Tab. 23: Účtování – ocenění v původní pořizovací ceně s tvorbou opravné položky²¹².

Účetní operace		Částka v tis. Kč	MD	Dal
2016	Počáteční stav – pořizovací cena podílu	10 868	062	701
	Konečný stav	10 868	702	062
2017	Počáteční stav	10 868	062	701
	Tvorba opravné položky (21,21 % * 31 131) = 6 603 10 868 – 6 603 = 4 265	4 265	579N	096
	Konečný stav	Účet 062	10 868	702
		Účet 096	4 265	096

V důsledku tvorby opravné položky dochází k dopadu na základ daně. V tomto případě by hospodářský výsledek představoval ztrátu ve výši 4 265 tis. Kč. Jelikož se tvorba opravné položky nepovažuje za náklad, který lze uznat pro daňové účely k dosažení, zajištění a udržení příjmů, zvýší se základ daně o částku 4 265 tis. Kč, čímž bude základ daně činit 0 Kč. V daňovém přiznání se částka 4 265 tis. Kč objeví na řádku 40.

C) Ocenění metodou ekvivalence – společnost ZEPO

V případě společnosti AGRO došlo ke snížení ocenění. Jiné je to u další dceřiné společnosti ZEPO.

²¹² Vlastní zpracování.

Společnost ZEPO je zemědělskou akciovou společností, a zároveň je druhou dceřinou společností společnosti VP. Na jejím základním kapitálu drží od roku 2015 mateřská společnost podíl na hlasovacích právech ve výši 96,6 %, což představuje rozhodující vliv. Společnost VP pořídila v roce 2015 25% podíl za 19 195 tis. Kč, a v roce 2016 přikoupila 71,6% podíl za 57 585 tis. Kč. Společnost ZEPO vykázala k 31.12.2015 vlastní kapitál ve výši 97 444 tis. Kč a k 31.12.2016 ve výši 99 179 tis. Kč. V následující tabulce je zachyceno účtování při zvýšení ocenění (viz Tab. 24, str. 92).

Tab. 24: Účtování – metoda ekvivalence společnost ZEPO²¹³.

Účetní operace			Částka (v tis. Kč)	MD	Dal
2016	Pořízení podílu		19 195	062.1	---
	Oceňovací rozdíl – zvýšení ocenění (97 444* 25 %) – 19 195		5 166	062.2	414
	Konečný stav	Účet 062.1	19 195	702	062.1
		Účet 062.2	5 166	702	062.2
		Účet 414	5 166	414	702
2017	Počáteční stav	Účet 062.1	19 195	062.1	701
		Účet 062.2	5 166	062.2	701
		Účet 414	5 166	701	414
	Přikoupení podílu (71,6%)		57 585	061.1	221
	Reklasifikace podílu		19 195	061.1	062.1
			5 166	062.2	061.2
	Oceňovací rozdíl (99 179* 96,6 %) – (19 195 + 57 585)		19 027	061.2	414
	Konečný stav	Účet 061.1	76 780	702	061.1
		Účet 061.2	24 193	061.2	702
		Účet 414	24 193	702	414

U společnosti ZEPO lze použít pouze ocenění metodou ekvivalence, protože opravná položka se netvoří na zvýšení hodnoty, ale pouze na snížení hodnoty.

²¹³ Vlastní zpracování.

7.2.2 Příjmy plynoucí z držby podílu

V případě vztahu mezi společnostmi VP a AGRO nepřipadá v úvahu ani jeden příjem. Jelikož není společnost AGRO v likvidaci, nemůže společnosti VP vyplatit podíl na zisku jakožto společnosti v likvidaci a ani nemůže být vyplacen podíl na likvidačním zůstatku. Nedošlo ke snížení základního kapitálu v dceřiné společnosti a ani společnost VP neprodala podíl ve společnosti AGRO. Jako poslední příjem plynoucí z držby obchodního podílu zůstal podíl na zisku, který nemůže být vyplacen, neboť společnost AGRO dosáhla v roce 2017 ztráty ve výši 3 382 tis. Kč.

V případě společnosti ZEPO je situace jiná, protože se jedná o finančně stabilní společnost, která za rok 2016 dosáhla zisku 1 840 tis. Kč. Pokud společnost přistoupí k výplatě podílu na zisku, učiní tak na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky, kterou schvaluje valná hromada. Aby mohla podíl na zisku vyplatit, musí provést testy na rozdělení zisku.

Na následující tabulce (viz Tab. 25, str. 93) jsou zaznamenány údaje z řádné účetní závěrky o vlastním kapitálu společnosti ZEPO za rok 2016, která byla schválena valnou hromadou.

Tab. 25: Vlastní kapitál společnosti ZEPO k 31. 12. 2016²¹⁴.

Položka		Hodnota v tis. Kč
VLASTNÍ KAPITÁL		99 179
Základní kapitál		79 486
Kapitálové fondy		743
Fondy ze zisku	Ostatní rezervní fondy	1 770
	Statutární a ostatní fondy	1 204
Nerozdělený zisk minulých let		14 136
Neuhrazená ztráta minulých let		0
Výsledek hospodaření běžného účetního období		1 840

První test, který musí být proveden, je **test úpadku**. V tomto testu se zjišťuje, zda je společnost v platební neschopnosti nebo zda je předlužena. Z účetní závěrky vyplývá, že společnost není v platební neschopnosti a není předlužena, proto se může přejít k druhému testu, kterým je test vlastního kapitálu.

²¹⁴ Vlastní zpracování.

Při **testu vlastního kapitálu** se předpokládá, že se po rozdělení vlastní kapitál nesníží pod výši základního kapitálu zvýšený o fondy, které se nerozdělují mezi akcionáře. Ve stanovách společnosti ZEPO je uvedeno, že společnost tvoří sociální fond, o jehož použití rozhoduje představenstvo. Dá se předpokládat, že fond je tvořen na kulturní a sociální potřeby, ze kterého jsou financovány motivační programy, rekreační aktivity či stravenky pro zaměstnance, a proto se nebude tento fond rozdělovat mezi akcionáře.

Test vlastního kapitálu je následující:

Základní kapitál + Kapitálové fondy + Ostatní rezervní fondy + Statutární a ostatní fondy = 79 486 tis. Kč + 743 tis. Kč + 1 770 tis. Kč + 1 204 tis. Kč = **83 203 tis. Kč**

Hodnota vlastního kapitálu **99 179 tis. Kč** je větší než součet základního kapitálu a fondů (**83 203 tis. Kč**), což znamená, že test vlastního kapitálu je splněn a může se přejít k testu na rozdělení zisku.

Posledním testem je **test zisku k rozdělení**. Společnost doplňuje rezervní fond o částku 270 tis. Kč a sociální fond o 147 tis. Kč, dohromady o 417 tis. Kč.

Výsledek hospodaření běžného účetního období1 840 tis. Kč
+ Nerozdělený zisk minulých let+ 14 136 tis. Kč
- Neuhrazená ztráta minulých let- 0 tis. Kč
- Povinné přiděly do fondů- 417 tis. Kč
= Maximální částka k vyplacení15 559 tis. Kč

Na základě testu zisku k rozdělení, může společnost ZEPO vyplatit akcionářům maximálně částku 15 559 tis. Kč, z toho mateřské společnosti 15 030 tis. Kč dle výše jejího podílu.

Tab. 26: Účtování výplaty podílu na zisku²¹⁵.

Pohled dceřiné společnosti - ZEPO (výplata podílu na zisku)			Pohled mateřské společnosti - VP (příjemce podílu na zisku)		
Účetní případ	Hodnota v tis. Kč	MD/ Dal	Účetní případ	Hodnota v tis. Kč	MD/ Dal
Rozhodnutí o výplatě	15 030	431 / 364	Příjem podílu na zisku	15 030	221 / 665
Výplata podílu na zisku	15 030	364 / 221			

V souvislosti s výplatou podílu na zisku (§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP) vzniká podle § 19 odst. 3 ZDP osvobození tohoto příjmu od daně z příjmů, protože mateřská společnost VP je daňovým rezidentem ČR, má předepsanou formu – spol. s r. o. a ve svém obchodním majetku drží 96,6% podíl na základním kapitálu společnosti ZEPO, který drží nepřetržitě od roku 2015. Dceřiná společnost ZEPO je daňovým rezidentem ČR, má předepsanou formu – akciová společnost a na jejím základním kapitálu má mateřská společnost VP nepřetržitě po dobu nejméně 12 měsíců podíl ve výši 96,6 %. V důsledku osvobození zahrne mateřská společnost příjem do výsledku hospodaření, ale v daňovém přiznání ho vyloučí na řádku 110, kam se zapisují příjmy osvobozené podle § 19 ZDP.

7.2.3 Náklady související s držbou obchodního podílu

Kromě příjmů jsou pro mateřskou společnost důležité i neuznatelné náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Jelikož mateřská společnost VP nezná výši přímých nákladů a ani skutečných nákladů, použije nepřímé náklady ve výši 5 % příjmů z podílu na zisku vypláceného dceřinou společností. Výše neuznatelných nákladů je 752 tis. Kč (5 % x 15 030 tis. Kč). V daňovém přiznání se částka 752 projeví na řádku 40.

Na následující tabulce (viz Tab. 27, str. 96) je zobrazen výňatek z daňového přiznání, které podá mateřská společnost VP, a ve kterém je zachycen příjem z podílu na zisku dceřiné společnosti ZEPO a náklady související s držbou tohoto podílu.

²¹⁵ Vlastní zpracování.

Tab. 27: Výňatek z daňového přiznání – společnost VP²¹⁶.

Řádek DP	Název položky	Částka v tis. Kč
10	Výsledek hospodaření k 31.12.2016	50 822
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 ZDP), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření na ř. 10	752
110	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 ZDP, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření (ř. 10)	15 030
200	Základ daně před úpravou (ř. 10 + ř. 40 – ř. 110)	36 544
290	Daň = 19 % * ZD před úpravou	6 943

Výsledná daňová povinnost mateřské společnosti VP je 6 943 tis. Kč.

7.3 Prodej obchodního podílu

Následující dva příklady se vztahují na společnosti AGRO a ZEPO, které jsou dceřinými společnostmi podniku VP. V prvním příkladu na společnosti AGRO se hodnota vyřazovaného podílu stanoví váženým aritmetickým průměrem. U společnosti ZEPO bude hodnota vyřazovaného podílu určena metodou FIFO.

7.3.1 Prodej podílu ve společnosti AGRO

V případě prodeje obchodního podílu se navazuje na stejné údaje jako v Tab. 22, str. 90, ve které bylo stanoveno účtování s metodou ekvivalence a přikoupení podílu. Mateřská společnost VP se rozhodla, že prodá 25% podíl za 10 000 tis. Kč. K rozvahovému dni činil vlastní kapitál společnosti AGRO 27 749 tis. Kč.

²¹⁶ Vlastní zpracování.

Tab. 28: Prodej podílu ve společnosti AGRO – vážený průměr²¹⁷.

Účetní operace			Částka (v tis. Kč)	MD	Dal
2017	Počáteční stav	Účet 062.1	10 868	061.1	701
		Účet 062.2	4 265	701	062.2
		Účet 414	4 265	414	701
	Přikoupení podílu		18 240	061.1	221
	Reklasifikace podílu		10 868	061.1	062.1
			4 265	062.2	061.2
	Prodej 25% podílu		10 000	221	661
	Vyřazení	Vážený aritmetický průměr	12 812*	561	061.1
		Oceňovací rozdíl	4 265	061.2	414
	Oceňovací rozdíl 27 749 * (0,568-0,25) – (18 240 + 10 868 – 12 812)		7 472	414	061.2

*Výpočet: $Vážený\ ar.\ pr. = \frac{\text{součet pořizovacích cen}}{\text{součet podílů}} = \frac{10\,868 + 18\,240}{0,2121 + 0,3559} = 51\,246\ \text{tis. Kč}$

$Hodnota\ vyřazovaného\ podílu = 51\,246 \times 0,25 = 12\,812\ \text{tis. Kč}$

Společnost vyřadí společně s podílem i oceňovací rozdíl ve výši 4 265 tis. Kč, protože ocenění přikoupeného podílu se provede až k datu účetní závěrky a k prodeji došlo v průběhu účetního období. Společnost VP bude i nadále používat účet 061 – *Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba*, přestože došlo ke snížení podílu. Společnost tak vlastní podíl ve výši 42,4 % ($10\,868 + 18\,240 - 12\,812 = 16\,296 / (51\,246 - 12\,812)$).

Hospodářský výsledek z této transakce činí $10\,000 - 12\,812 = -2\,812$. Základ daně z této operace bude mít hodnotu 0, přičemž ztráta je daňově neúčinná.

7.3.2 Prodej podílu ve společnosti ZEPO

I u tohoto příkladu se vychází z hodnot v Tab. 24, str. 92. V roce 2015 koupila společnost VP 25% podíl ve společnosti ZEPO za 19 195 tis. Kč. V následujícím roce přikoupila společnost další 71,6% podíl za 57 585 tis. Kč. V tomto roce také společnost prodala 25% podíl za 23 500 tis. Kč. Vlastní kapitál k 31.12.2016 činí 99 179 tis. Kč.

²¹⁷ Vlastní zpracování.

Tab. 29: Prodej podílu ve společnosti ZEPO - FIFO²¹⁸.

Účetní operace			Částka (v tis. Kč)	MD	Dal
2016	Počáteční stav	Účet 062.1	19 195	062.1	701
		Účet 062.2	5 166	062.2	701
		Účet 414	5 166	701	414
	Přikoupení podílu (71,6%)		57 585	061.1	221
	Reklasifikace podílu		19 195	061.1	062.1
			5 166	062.2	061.2
	Prodej 25% podílu		23 500	221	661
	Vyřazení	FIFO	19 195	561	061.1
		Oceňovací rozdíl	5 166	414	061.2
	Oceňovací rozdíl k 31.12.2016 (99 179 * 71,6 %) - 57 585		13 427	061.1	414

Jelikož společnost použila při vyřazení podílu metodu FIFO, vyřadí podíl v hodnotě, v jaké ho nakoupila, tedy v hodnotě 19 195 tis. Kč. V souvislosti s prodejem podílu, musí brát společnost VP v potaz daňovou uznatelnost při převodu cenných papírů a podílů zachycených v účetnictví. V důsledku osvobození zahrne mateřská společnost příjem do výsledku hospodaření, ale v daňovém přiznání ho vyloučí na řádku 110, kam se zapisují příjmy osvobozené podle § 19 ZDP.

Kdyby se nejednalo o osvobozený převod podílu, musela by společnosti VP zahrnout tento příjem do základu daně. Dále by se prodej zařadil pod ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP, protože se jedná o prodej akcií, které jsou oceňovány metodou ekvivalence. Jestliže společnost VP eviduje ve svém účetnictví hodnotu podílu 19 195 tis. Kč, je tato hodnota rovna nabývací ceně podílu. Nabývací cena podílu je daňově uznatelná, ale jen do výše příjmů z prodeje této akcie. Výsledek hospodaření z této operace by činil 4 305 tis. Kč²¹⁹, přičemž základ daně z této operace by byl totožný jako výsledek hospodaření, tedy 4 305 tis. Kč. Výsledný základ daně by podléhal dani z příjmů ve výši 19 %. Společnost VP by měla povinnost podat daňové přiznání nejpozději do 3 nebo do 6 měsíců (viz kapitola 6.4, str. 83).

²¹⁸ Vlastní zpracování.

²¹⁹ Rozdíl výnosového účtu 661 a nákladového účtu 561; 23 500 – 19 195 = 4 305.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce je vytvoření metodického návodu pro účtování a zdaňování vybraných transakcí s obchodním podílem. Jmenovitě se jedná o vytvoření metodického návodu pro nabytí podílu dohodou o započtení pohledávky, držbu podílu a následný prodej podílu u akciové společnosti. Nedílnou součástí je i aplikace vytvořené metodiky na modelových příkladech. Jelikož se jedná o velmi obsáhlou problematiku, je diplomová práce řešena pouze z pohledu tuzemských právních předpisů. Diplomová práce se zaměřuje na spojené osoby, které jsou rezidenty České republiky, a proto je abstrahováno od mezinárodního prvku.

Diplomová práce je rozčleněna na tři části, a to na část teoretickou, analytickou a následně praktickou. Teoretická část se věnuje interpretaci základních pojmů, se kterými je nutné se seznámit pro pochopení problému. Teoretická část obsahuje definici podílu u akciové společnosti, možné podoby a formy akcií, a také dispozice s obchodním podílem a s tím související práva a povinnosti společníka.

Na teoretickou část navazuje část analytická, ve které je podrobně analyzována tuzemská právní úprava související s nabytím, držbou a prodejem obchodního podílu. Nejprve jsou analyzovány z účetního i daňového pohledu způsoby nabytí obchodního podílu, a to jak při vzniku korporace, tak i při zvýšení základního kapitálu. Závěr kapitoly o nabytí podílu je zaměřen na nabytí podílu dohodou o započtení pohledávky s tím, v jakých případech může dojít k započtení pohledávky. Může dojít např. k započtení pohledávky z dodavatelsko-odběratelského vztahu, přičemž k této pohledávce může být vytvořena opravná položka, k započtení pohledávky, jejíž hodnota je nižší než její jmenovitá hodnota či z titulu smluvních sankcí. Poté následuje kapitola, která se zabývá právní úpravou držby podílu z účetního a daňového pohledu. V této kapitole jsou analyzovány způsoby ocenění podílů a cenných papírů se zaměřením na majetkové cenné papíry. Součástí kapitoly je i zjištění, jaké příjmy mohou plynout z držby podílu a jejich možné osvobození, a také neuznatelnost nákladů mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Právní úprava prodeje obchodního podílu je poslední kapitolou v analytické části.

V praktické části práce je na základě poznatků získaných v části analytické vytvořen metodický návod pro účtování a zdaňování transakcí s obchodním podílem. Tento návod slouží především tuzemským subjektů, které jsou kapitálově spojené. Metodický návod jim může pomoci jak postupovat při účtování a zdaňování u vybraných transakcí s obchodním podílem. Sestavená metodická příručka je následně aplikována na modelových příkladech.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

ANTONETTI, P. a M. ANESA. Consumer reactions to corporate tax strategies: The role of political ideology. Journal of Business Research [online]. 2017, vol. 74, s. 1 – 10 [cit. 2017-11-10]. Dostupné z: http://www.sciencedirect.com.ezproxy.lib.vutbr.cz/science/article/pii/S0148296316306877?_rdoc=1&_fmt=high&_origin=gateway&_docanchor=&md5=b8429449ccfc9c30159a5f9aeaa92ffb&ccp=y#bbb0245

BAŘINOVÁ, Dagmar a Iveta VOZŇÁKOVÁ. Pohledávky: právně, daňově, účetně. 3., rozš. vyd. Praha: Grada, 2007. Finance pro praxi. ISBN 978-80-247-1816-3.

BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK, Jiří STROUHAL, Martin DĚRGEL, Ivana PILAŘOVÁ a Jiří VYCHOPENĚ. Daň z příjmů 2017: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.9.2017. Praha: ASPI, 2009-. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7552-750-9.

BURIAN PARTNER CONSULTING. Vztahy mateřské a dceřiné společnosti z daňového hlediska. Burianpartner.cz [online]. [cit. 2017-11-16]. Dostupné z: <http://www.burianpartner.cz/clanek.php?id=23>

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

ČOUKOVÁ, Pěva. Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o obchodních korporacích. Bohuňovice: Oswald, 2015. ISBN 978-80-905690-8-9.

DRBOHLAV, Josef a Tomáš POHL. Pohledávky z právního, účetního a daňového pohledu. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-599-1.

EPRAVO. Zastavení podílu v korporaci podle nového občanského zákoníku. Epravo.cz [online]. [cit. 2017-11-03]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zastaveni-podilu-v-korporaci-podle-noveho-obcanskeho-zakoniku-98143.html>

EVROPSKÁ UNIE. Směrnice rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepřacované

vydání). Eur-lex.europa.eu [online]. [cit. 2017-12-03]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A02011L0096-20150217>

FUČÍK & PARNEŘI. Účtování a daňové konsekvence příjmu z prodeje majetkového cenného papíru či podílu na obchodní korporaci, který není cenným papírem - 1. část. fucik.cz [online]. [cit. 2017-11-16]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/uctovani-a-danove-konsekvence-prijmu-z-prodeje-majetkoveho-cenneho-papiru-ci-podilu-na-obchodni-korporaci-ktery-neni-cennym-papirem-1-cast/>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Pokyn D – 22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Č. j. 5606/15/7100-10. 6. 2. 2015. Praha: GFŘ, 2012. ©2013 - 2017 [cit. 2017-11-29]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

HEJDA, Jan. Akciová společnost. Olomouc: ANAG, c2014. Právo (ANAG). ISBN 978-80-7263-891-8.

IN-SERVER. Zaknihovaný cenný papír. In-server.cz [online] [cit. 2017-11-16]. Dostupné z: <https://www.in-server.cz/cz/rubriky/slovník/z/zaknihovany-cenny-papir/>

KOMORA AUDITORŮ. Auditor 6/2014. kacrcz [online] [cit. 2018-01-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3051/casopis-auditor-c-6-2014.pdf>

KRISHNA, V. Holding Companies Can be Effective Tax Planning Structurec. linkedin.com [online]. 2016. [cit. 2018-04-08]. Dostupné z: <https://www.linkedin.com/pulse/holding-companies-can-effective-tax-planning-vern>

MIRČEVSKÁ, Dalimila. Kapitálové společnosti: daně, účetnictví, právo. Praha: Grada, 2009. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-3000-4.

PATRIA. Nenápadné výhody kusových akcií. Patria.cz [online] [cit. 2017-11-16]. Dostupné z: <https://www.patria.cz/pravo/2178924/nenapadne-vyhody-kusovych-akcii.html>

PENÍZE. Seznam příloh přikládaných k návrhu na zápis akciové společnosti nebo změnu údajů o akciové společnosti. peníze.cz [online]. [cit. 2018-03-14]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/file/259895-zapis-do-obchodniho-rejstriku-akciov-a-spolecnost-seznam-priloh>

POKORNÝ, Jiří. Úspěšnost zaručena: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci. Vyd. 1. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2004, 207 s. ISBN 80-7204-348-x.

PORTÁL DAŇOVÝCH PORADCŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Bezúplatné příjmy v roce 2016. dau.cz [online]. [cit. 2017-11-16]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=203859>

PORTÁL DAŇOVÝCH PORADCŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Cenné papíry v účetnictví a daních. dauc.cz [online]. [cit. 2017-11-16]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=28866>

PORTÁL DAŇOVÝCH PORADCŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Finanční majetek (cenné papíry a podíly), 6. část. dau.cz [online]. [cit. 2017-11-16]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=36823>

POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. Důvodová zpráva k občanskému zákoníku z 11. dubna 2011. Psp.cz [online]. [cit. 2017-10-25]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=71122>

PORTÁL DAŇOVÝCH PORADCŮ A ÚČETNÍCH PROFESIONÁLŮ. Kapitalizace pohledávky. dau.cz [online]. [cit. 2017-11-28]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/kapitalizace-pohledavky-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EpOyCSPSw0iQIN2-Rn0nhdE/?uid=%23Kl%C3%A1raSl%C3%A1mov%C3%A1&e=slamova11%40seznam.cz>

REŽŇÁKOVÁ, Mária. Řízení platební schopnosti podniku. Praha: Grada, 2010. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-3441-5.

SAGIT. Vzorový účtový rozvrh. sagit.cz [online]. © 1996–2017 [cit. 2017-12-10]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/info/vzorovy-uctovy-rozvrh-a-vysledovka>

SKÁLOVÁ, Jana a Pěva POKORNÁ. Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-485-7.

SKÁLOVÁ, Jana. Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-971-7.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4018-8.

ŠTENGLOVÁ, Ivana. Zákon o obchodních korporacích: komentář. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2017. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-540-4.

TAXFITNESS. Tax Planning Strategy 186 – Holding Companies. taxfitness.com [online]. © 2018 [cit. 2018-04-08]. Dostupné z: <https://taxfitness.com.au/Tax-Strategies/holding-companies>

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22. července 2009, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu. 1992, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích ze dne 25. ledna 2012, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1991, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob ze dne 12. září 2013, ve znění pozdějších předpisů.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

AS	akciová společnost
FIFO	First in First out
GFŘ	Generální finanční ředitelství
Kč	koruna česká
MD	Má dáti
OP	opravná položka
OZ	občanský zákoník
p. p.	pozdějších předpisů
VK	vlastní kapitál
Vyhláška pro podnikatele	vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZK	základní kapitál
ZOK	zákon o obchodních korporacích
ZÚ	zákon o účetnictví

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Schéma rozdělení obchodních korporací.....	15
Obr. 2: Členění krátkodobých cenných papírů.	35
Obr. 3: Členění dlouhodobých cenných papírů.	36
Obr. 4: Testy na možnost rozdělení zisku.....	55
Obr. 5: Pravidla výpočtu zálohy na podíl na zisku.	58
Obr. 8: Pohledávka jako předmět vkladu.....	72
Obr. 9: Proces uzavření dohody mezi subjekty.	73
Obr. 10: Rozhodnutí valné hromady o započtení pohledávky.....	74
Obr. 11: Upsání zvýšení základního kapitálu.	74
Obr. 12: Hodnota pohledávky je nižší než její jmenovitá hodnota.....	75
Obr. 13: K pohledávce existují zákonné opravné položky.	76
Obr. 14: Je započtena pohledávka z titulu smluvních sankcí.	76
Obr. 15: Obchodní rejstřík.	77
Obr. 16: Schéma ocenění cenných papírů ke dni účetní závěrky.	78
Obr. 17: Schéma rozdělení podílu na zisku.	80
Obr. 18: Postup zdanění příjmů plynoucích z držby obchodního podílu.	81
Obr. 19: Náklady související s držbou obchodního podílu.....	82
Obr. 20: Schéma převodu a ocenění cenných papírů při prodeji.....	83
Obr. 21: Schéma zdanění prodeje podílu.....	84

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Podoba, forma a převod akcií.....	20
Tab. 2: Účtování o podílu nabytém vkladem u vkladatele.....	38
Tab. 3: Účtování o podílu nabytém vkladem u nabyvatele.....	39
Tab. 4: Účtování při převodu podílu z pohledu kupujícího.....	40
Tab. 5: Účtování při bezúplatném nabytí.....	41
Tab. 6: Základní účtování při kapitalizaci pohledávky.....	44
Tab. 7: Účtování o hodnotě zápočtu pohledávky, která je nižší než jmenovitá hodnota pohledávky.....	46
Tab. 8: Účtování o zápočtu pohledávky, ke které existují zákonné opravné položky... 48	
Tab. 9: Účtování o zápočtu pohledávky z titulu smluvních sankcí.....	49
Tab. 10: Účtování – metoda ekvivalence.....	51
Tab. 11: Účtování – ocenění pořizovací cenou s opravnou položkou.....	52
Tab. 12: Účtování – ocenění reálnou hodnotou.....	54
Tab. 13: Účtování při rozdělení zisku.....	57
Tab. 14: Účtování zálohy na podíl na zisku.....	58
Tab. 15: Přehled osvobozených příjmů u mateřské společnosti.....	60
Tab. 16: Účtování o prodeji podílu.....	67
Tab. 17: Položky vlastního kapitálu z rozvahy k 31.12.2015.....	85
Tab. 18: Účtování při kapitalizaci pohledávky.....	87
Tab. 19: Účtování při kapitalizaci pohledávky s vytvořenou opravnou položkou.....	88
Tab. 20: Vlastní kapitál společnosti AGRO k 31. 12. 2016 a 31. 12. 2017.....	89
Tab. 21: Výpočet metodou ekvivalence rok 2016.....	89
Tab. 22: Účtování – metoda ekvivalence společnost AGRO.....	90
Tab. 23: Účtování – ocenění v původní pořizovací ceně s tvorbou opravné položky... 91	
Tab. 24: Účtování – metoda ekvivalence společnost ZEPO.....	92
Tab. 25: Vlastní kapitál společnosti ZEPO k 31. 12. 2016.....	93
Tab. 26: Účtování výplaty podílu na zisku.....	95
Tab. 27: Výňatek z daňového přiznání – společnost VP.....	96
Tab. 28: Prodej podílu ve společnosti AGRO – vážený průměr.....	97
Tab. 29: Prodej podílu ve společnosti ZEPO - FIFO.....	98

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Pozvánka na valnou hromadu.	II
Příloha 2: Účtový rozvrh použitých účtů platný k 31.12.2017.	V

Příloha 1: Pozvánka na valnou hromadu.

Jméno akcionáře Adresa

POZVÁNKA

Představenstvo společnosti AGRO, a. s.,
Zapsané v obchodním rejstříku u krajského soudu v, v oddílu,
Se sídlem
IČO:

Svolává mimořádnou valnou hromadu, která se bude konat dne 2.9.2016 v 10.00 hod.
v

Pořad jednání:

- 1) zahájení
- 2) zpráva o usnášeníschopnosti valné hromady, volba orgánů valné hromady
- 3) rozhodnutí dle ust. § 475 ZOK o zvýšení základního kapitálu společnosti o částku 10 868 000 Kč upsáním nových akcií, vyloučení přednostního práva akcionářů dle ust. § 488 ZOK, schválení započtení peněžitých pohledávek upisovatele (předem určeného zájemce) proti pohledávce na splacení emisního kursu akcií
- 4) závěr.

Účast na valné hromadě:

Zápis do listiny přítomných akcionářů (dále jen „prezence“) bude probíhat v den konání valné hromady od 09.00 hod do 9.55 hod v místě konání valné hromady. Při prezenci se každý akcionář i zmocněnec prokáže platným občanským průkazem. Písemné pověření k zastupování musí obsahovat jméno, příjmení, datum narození a bydliště zmocněnce i zmocnitele.

Návrhy usnesení (včetně odůvodnění) nebo vyjádření představenstva k jednotlivým bodům pořadu valné hromady.

K bodu 2 pořadu

2) Zpráva o usnášeníschopnosti valné hromady. Volba orgánů valné hromady.

Návrh usnesení:

Valná hromada volí jako předsedu valné hromady paní/pana, jako zapisovatele paní/pana, jako ověřovatele zápisu paní/pana A jako osoby pověřené sčítáním hlasů

Zdůvodnění:

Pro řádný průběh valné hromady je třeba stanovit její průběh a navolit orgány stanovené zákonem.

K bodu 3 pořadu

3) Rozhodnutí dle ust. 475 ZOK o zvýšení základního kapitálu společnosti o částku 10 868 000 Kč upsáním nových akcií, vyloučení přednostního práva akcionářů dle ust. § 488 ZOK, schválení započtení peněžitých pohledávek upisovatele (předem určeného zájemce) proti pohledávce na splacení emisního kursu akcií.

Návrh usnesení:

Valná hromada společnosti se usnáší, že:

- a) základní kapitál společnosti se zvyšuje ze stávajícího základního kapitálu ve výši 40 378 000 Kč upsáním nových akcií o částku 10 868 000 Kč na částku 51 246 000 Kč s tím, že upisování nad částku zvýšeného základního kapitálu se nepřipouští,*
- b) na zvýšení základního kapitálu se bude upisovat 10 868 kusů kmenových akcií na jméno, každá ve jmenovité hodnotě 1 000 Kč v listinné podobě,*
- c) nové akcie nebudou veřejně obchodovatelné,*
- d) emisní kurs každé nové akcie se rovná její jmenovité hodnotě,*
- e) vylučuje přednostní právo akcionářů k upsání nových akcií, a to v důležitém zájmu společnosti,*
- f) nově upisované akcie společnosti budou upsány předem určeným zájemcem – společností VP, spol. s r. o. se sídlem na adrese, IČ: Určuje, že akcie budou upsány v sídle společnosti AGRO na adrese Nejpozději do třiceti dnů ode dne nabytí právní moci usnesení rejstříkového soudu o zápisu rozhodnutí valné hromady o zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Počátek běhu této lhůty bude upisovateli oznámen písemným oznámením představenstva společnosti s návrhem smlouvy na upsání akcií,*
- g) předem určený zájemce upisuje akcie ve smlouvě o upsání akcií, kterou uzavírá se společností. Smlouva o upsání akcií musí mít písemnou formu. K upsání akcií musí být poskytnuta lhůta minimálně čtrnácti dnů ode dne doručení návrhu na uzavření Smlouvy o upsání akcií,*
- h) určuje se, že akcie budou splaceny nejpozději ve lhůtě šedesáti dnů ode dne upsání akcií společnosti,*
- ch) určuje se, že upisovatel splatí emisní kurs nových akcií na zvláštní účet společnosti, a to nejpozději do 60 dnů po úpisu nových akcií nebo případně se souhlasem valné hromady může upisovatel splatit emisní kurs započtením pohledávky vůči společnosti proti pohledávce na splacení emisního kursu akcií, v tomto případě musí usnesení valné hromady obsahovat pravidla pro postup pro uzavření smlouvy o započtení, určení započítávané pohledávky včetně její výše a jejího vlastníka,*
- i) schvaluje započtení peněžité pohledávky VP, se sídlem na adrese ... ve výši 10 868 000 Kč vůči společnosti AGRO se sídlem na adrese ..., přičemž se jedná o pohledávku na splacení závazku na splacení emisního kursu akcií v celkové výši 10 868 000 Kč, a to uzavřením smlouvy o započtení vzájemných peněžitých*

pohledávek. K uzavření smluv o započtení pohledávek se pověřuje představenstvo. Smlouva o započtení pohledávek bude uzavřena písemně a nebude obsahovat žádné ujednání o odstoupení od smlouvy dohodou účastníků a podpisy na obou smluvních stranách budou úředně ověřené. Smlouva bude uzavřena nejpozději do 60 dnů od konání této valné hromady. Společnosti VP vznikla pohledávka za společností AGRO na základě neuhrazených faktur za dodávky přípravků na ochranu rostlin, dodávky osiv řepky, obilovin a trav (faktury jsou k nahlédnutí v sídle společnosti).

Odůvodnění:

Na základě hospodářských výsledků minulých let je nutné konsolidovat finanční strukturu společnosti. Společnost má oslabenou finanční stabilitu ztrátami z předchozích období. Z tohoto důvodu je nutné výrazně posílit základní kapitál společnosti a tím umožnit společnosti další rozvoj.

V dne 27.7.2016

Za představenstvo

.....

předseda představenstva

Příloha 2: Účtový rozvrh použitých účtů platný k 31.12.2016 a 31.12.2017

Účtová třída 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

06 - Dlouhodobý finanční majetek

061 - Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba

062 - Podíly – podstatný vliv

063 - Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly

065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku

Účtová třída 1 - ZÁSoby

11 - Materiál

12 - Zásoby vlastní činnosti

Účtová třída 2 - KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

21 - Peněžní prostředky v pokladně

211 - Pokladna

22 - Peněžní prostředky na účtech

221 – Peněžní prostředky na účtech

25 - Krátkodobý finanční majetek

251 - Majetkové cenné papíry k obchodování

252 – Vlastní podíly

253 - Dluhové cenné papíry k obchodování

255 - Vlastní dluhopisy

256 - Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti

257 - Ostatní cenné papíry

259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku

Účtová třída 3 - ZÚČTOVACÍ VZTAHY

31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

311 – Pohledávky z obchodních vztahů

315 - Ostatní pohledávky

32 - Závazky (krátkodobé)

321 – Dluhy z obchodních vztahů

34 - Zúčtování daní a dotací

342 - Ostatní přímé daně

35 - Pohledávky za společníky

353 - Pohledávky za upsaný základní kapitál

36 - Závazky ke společníkům

364 – Dluhy ke společníkům obchodní korporace při rozdělování zisku

367 - Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů

37 - Jiné pohledávky a závazky

378 - Jiné pohledávky

379 - Jiné dluhy

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

391 - Opravná položka k pohledávkám

Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

411 - Základní kapitál

413 - Ostatní kapitálové fondy

414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů

419 - Změny základního kapitálu

42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

421 - Rezervní fondy

423 - Statutární fondy

427 - Ostatní fondy

428 - Nerozdělený zisk minulých let

429 - Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Výsledek hospodaření

431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

432 - Zálohy na podíly na zisku

47 - Dlouhodobé závazky

479 - Jiné dlouhodobé dluhy

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

481 - Odložený daňový dluh a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 - NÁKLADY

54 - Jiné provozní náklady

543 - Dary

544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti

559 - Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní činnosti

56 - Finanční náklady

561 - Prodané cenné papíry a podíly

57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

Účtová třída 6 - VÝNOSY

64 - Jiné provozní výnosy

644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

66 - Finanční výnosy

661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů

665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku

668 - Ostatní finanční výnosy

Účtová třída 7 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 - Účty rozvažné

701 - Počáteční účet rozvažný

702 - Konečný účet rozvažný

Účtové třídy 8 a 9 – VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ